



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/01/2019

Αριθμός απόφασης: 254

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, ατομικά και ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του με ΑΦΜ, κατά του προστίμου εισοδήματος του ν. 129/89 έτους 2001 και των με αριθμ. Ειδ. /24-7-2018, /24-7-2018, /11-7-2018 /11-7-2018, /11-7-2018, /11-7-2018, /11-7-2018, /23-7-18, /23-7-2018, /10-7-2018, /23-7-2018, και /23-7-2018 εκδοθέντων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση τις με αριθμ. /28-3-2014, /28-3-2014,

/28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /31-3-2014 και /31-3-2014 τροποποιητικές εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Τα ανωτέρω εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2007, 2008, 2009, 2011 και 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, ατομικά και ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον αρ. **/24-7-2018 ΑΤΒ**, επιβλήθηκε εις βάρος του αποβιώσαντος, πρόστιμο ύψους 204,80 €, λόγω εκπρόθεσμων συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 1998-2001.

Με το αρ. ειδ. **/24-07-2018** εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2002**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 5.170,96 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ύψους 3.832,17€.

Με το αρ. ειδ. **/24-07-2018** εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2003**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 4.365,00 €, έναντι του προηγούμενου πιστωτικού ύψους 1.096,06 €.

Με το αρ. ειδ. **/11-07-2018** εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2004**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 2.488,35 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ύψους 0,00 €.

Με το αρ. ειδ. **/11-07-2018** εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2005**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 2.876,36 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ύψους 187,06 €.

Με το αρ. ειδ. **/11-07-2018** εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2006**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο

χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 5.410,76 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ύψους 598,63 €.

Με το αρ. ειδ. /11-07-2018 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2007**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 3.889,38 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ύψους 206,12 €.

Με το αρ. ειδ. /11-07-2018 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2008**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 1.582,04 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ύψους 0,00 €.

Με το αρ. ειδ. /23-07-2018 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2009**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 4.730,00 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού 0,00 €.

Με το αρ. ειδ. /23-07-2018 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2010**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 11.727,94€, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ύψους 3.394,17€.

Με το αρ. ειδ. /10-07-2018 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2011**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 351,37 €, έναντι του προηγούμενου πιστωτικού ύψους 1.204,38 €.

Με το αρ. ειδ. /23-07-2018 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2012**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, δεν προέκυψε διαφορά φόρου σε σχέση με το προηγούμενο εκκαθαριστικό σημείωμα του οικείου οικονομικού έτους.

Με το αρ. ειδ. /23-07-2018 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος **οικονομικού Έτους 2013**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, δεν προέκυψε διαφορά φόρου σε σχέση με το προηγούμενο εκκαθαριστικό σημείωμα του οικείου οικονομικού έτους.

Τα εν λόγω εκκαθαριστικά σημειώματα εκδόθηκαν μετά την διενέργεια της εκκαθάρισης των με αριθ. /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /28-3-2014, /31-3-2014 και /31-3-2014, εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα. Με τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις δηλώθηκαν στον πίνακα 5 της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η χρήση και κατοχή, από κοινού και κατά ποσοστό 50%, ενός ιστιοφόρου σκάφους αναψυχής, μήκους 10,75 μέτρων με έτος ναυπήγησης το 1977.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς :

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διοικητικής διαδικασίας – έλλειψη προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου από τη διοίκηση.
2. Παραβίαση της αρχής της συνεπούς συμπεριφοράς της διοίκησης – δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
3. Έλλειψη ειδικής, νόμιμης και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
4. Παραβίαση των ακραίων ορίων της διακριτικής ευχέρειας των οργάνων της διοίκησης – παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
5. Παραγραφή των απαιτήσεων.

Ως προς ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει προσδιορίσει το εύρος εφαρμογής του δικαιώματος ακρόασης στην διοικητική διαδικασία. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων περιπτώσεων, δεν εφαρμόζεται όταν πρόκειται για διοικητική ενέργεια που κατά το νόμο είναι δέσμια (ΣτΕ

1164/2009) ή στηρίζεται σε κριτήρια ή δεδομένα που από τη φύση τους είναι αντικειμενικά (ΣτΕ 3904/2008, ΣτΕ 2309/2009, ΣτΕ 1582/2010). Αναφέρει δε ότι είναι αναγκαία η προηγούμενη ακρόαση για πράξη επιβολής προστίμου μετά από διαπίστωση αντικειμενικών δεδομένων, μόνο εφόσον η σχετική διάταξη καταλείπει περιθώρια για την επιμέτρηση του προστίμου (ΣτΕ 122/2009).

Από τις πιο πάνω αποφάσεις, προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε, μετά την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών, προσδιορίζοντας τους αντίστοιχους φόρους, με βάση τα στοιχεία που περιέχονταν στις αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις, εφαρμόζοντας τις κείμενες κάθε φορά φορολογικές διατάξεις, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις. Συνεπώς, με βάση τη συνδρομή πραγματικών περιστατικών και αντικειμενικών κριτηρίων, διενήργησε την ως άνω εκκαθάριση κατά δέσμια αρμοδιότητα, και ως εκ τούτου η προηγούμενη ακρόαση δεν έχει πεδίο εφαρμογής εν προκειμένω, δεδομένου ότι η εκκαθάριση των δηλώσεων στηρίχθηκε σε αντικειμενικά στοιχεία.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την 4447/2012 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε μετά από παραπομπή της 3382/2010 απόφασης της 7μελούς σύνθεσης του ΣτΕ, «*όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας*».

Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα αποστέρησης του δικαιώματος της δικαστικής του προστασίας, καθότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα να ασκήσει τα δικονομικά του δικαιώματα στα πλαίσια άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, επιτυγχάνοντας ακόμη και την ολική ή μερική διαγραφή των φόρων και προσαυξήσεων, αν αποδειχθεί ότι αυτά μη νομίμως επιβλήθηκαν, και έτσι να εκπληρωθεί η πιο πάνω συνταγματική επιταγή του (άρθρο 20 παρ.2).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακύρωσης των οικείων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό περί παραβίασης των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αναλογικότητας, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρο 4 παρ. 1 και 5 και 7 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένες κατηγορίες προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣτΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, κ.α.).

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της

αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησέως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική διοίκηση κατά την εκκαθάριση των υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων, στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνο σε στοιχεία που περιέχονταν στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις, χωρίς να λάβει υπόψη της άλλες πληροφορίες.

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ’αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95). Η θέση αυτής της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, η ανακρίβεια της δήλωσης αποτελεί διοικητική κύρωση η οποία συνδέεται με την παραβίαση της υποχρέωσης του φορολογούμενου για “ακριβή” δήλωση των στοιχείων που υποβάλλει, οι δε κυρώσεις που επιβάλλονται, δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων καθίσταται, αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμου επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 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.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί, εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ. 1174/2014 της ΓΓΔΕ).

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1114/22-7-2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η αριθ. [14/2016](#) γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) διευκρινίζονται τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του [άρθρου 19](#) του Κ.Φ.Δ.:

«α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της [παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.2238/1994](#) προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την [παρ. 4 του άρθρου 64 του Ν.2238/1994](#) ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του. β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣΤΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣΤΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο, καθώς επίσης νομίμως υπήγαγε την εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του [άρθρου 1 του Ν.4321/2015](#) και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει νόμιμη δυνατότητα για την εκ νέου επιβολή και είσπραξη των ως άνω επιβαρύνσεων.»

Επειδή, περαιτέρω, η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάση νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ενόψει των όσων εκτέθηκαν ανωτέρω, συνάγεται ότι, ακόμα και αν οι συμπληρωματικές δηλώσεις υποβλήθηκαν μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο, εφόσον αυτή η επιλογή ανάγεται στη βούληση των φορολογουμένων, η φορολογική αρχή νομίμως

επέβαλε τους δυνάμει αυτών, προκύψαντες φόρους και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, ατομικά και ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. Ετος	Νέο χρεωστικό ποσό σε (€)	Οικ. Ετος	Νέο χρεωστικό ποσό
2002	5.170,96	2008	1.582,04
2003	4.365,00	2009	4.730,00
2004	2.488,35	2010	11.727,94
2005	2.876,36	2011	351,37
2006	5.410,76	2012	2664,03
2007	3.889,38	2013	3.536,01

Τα παραπάνω ποσά προέκυψαν από την εκκαθάριση των με αριθμ.ειδοπ. /24-7-2018, /24-7-2018, /11-7-2018 /11-7-2018, /11-7-2018, /11-7-2018, /11-7-2018, /23-7-18, /23-7-2018, /10-7-2018, /23-7-2018, και /23-7-2018 εκδοθέντων εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα.

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.