



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 01-03-2024
Αριθμός Απόφασης: 501



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10 Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 1069/4-3-2014 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 07-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/29-09-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (αριθμός δήλωσης) φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., 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:

Ο προσφεύγων στις 25-08-2021 μέσω διαδικτύου, υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχωρήσεως αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδικό 125 «ανείσπρακτα εισοδήματα της παρ. 4 άρθρου 39 Κ.Φ.Ε» ποσό 9.200,00€. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στην Α Δ.Ο.Υ. το υπ' αρ. /23-08-2021 αίτημα, επισυνάπτοντας δύο εξώδικες δηλώσεις κατά του μισθωτή με ΑΦΜ:, όσο και κατά της εγγυήτριας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ:, λόγω μη καταβολής συμφωνηθέντων μισθωμάτων κατά τη διάρκεια του έτους 2020 συνολικού ποσού 9.200,00€, για την μίσθωση οικίας 1ου ορόφου 112,56 τ.μ. επί της οδού στο Θεσσαλονίκης, βάσει του από 30/9/2019 ηλεκτρονικού μισθωτηρίου συμβολαίου. Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /25-08-2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης με ποσό πληρωμής 3.981,98€.

Στη συνέχεια ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης προέβη στην εκκαθάριση της με αριθμό /28-09-2023 1^{ης} οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ., στην οποία πρόσθεσε στον κωδικό 103 «Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών» ποσό 9.200,00€ καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 (30-08-2022), αλλά και ούτε υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 έως την 31/12/2022 (δηλώνοντάς τα εν λόγω μισθώματα) σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παρ. 66 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013. Ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /29-09-2023 πράξη

διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προκύπτοντας σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό 7.040,98€ με την εξής επισήμανση: «Μη προσκόμιση δικαιολογητικών για ανείσπρακτα μισθώματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας φορολογικού έτους 2020 σύμφωνα με την περ.9 άρθρου 5 της Α. 1034/2022 της ΑΑΔΕ ».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι :

1) Δεν έχει εισπράξει εισοδήματα από την εκμίσθωση της συγκεκριμένης ακίνητης περιουσίας, και δεδομένης της μη τελεσιδικίας της υπόθεσης δεν προσκόμισε στην ΔΟΥ τα απαραίτητα δικαιολογητικά μέσα στη ταχθείσα προθεσμία λήξασα την 31-12-2022 και έως ότου εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση δεν δύναται να γνωρίζει τι ποσό θα εισπράξει δεδομένου ότι στην υπ' αριθμ/2023 Απόφαση του Θεσσαλονίκης το ποσό των 300 ευρώ από το συμφωνημένο μίσθωμα 1200 ευρώ και συνολικά τα 3000 ευρώ από τα 12000 ευρώ που αιτήθηκε πλέον τόκων, απορρίφθηκαν. Συνεπώς πρόκειται για μεταβλητό ποσό το οποίο θα πρέπει να ρυθμιστεί πρωτίστως από τα Δικαστήρια και μετά να προσδιορισθεί και ο φόρος.

2) Δεν κλήθηκε ποτέ από την φορολογική αρχή να παράσχει εξηγήσεις, ούτε του ζητήθηκε να αποστείλει συγκεκριμένα δικαιολογητικά, και ως εκ τούτου παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής του, βάσει του άρθρου 20 του Συντάγματος.

3) Η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας, της χρήστης διοίκησης, της επιείκειας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή :

- Την υπ' αριθμ./2021 διαταγή πληρωμής μισθωμάτων του Θεσσαλονίκης.

- Την υπ' αριθμ./2023 Απόφαση του Θεσσαλονίκης (.....).

-Την με γενικό αριθμό κατάθεσης/2023 και ειδικό αριθμό κατάθεσης/2023 έφεση της εταιρείας «.....».

-Την με γενικό αριθμό κατάθεσης/2023 και ειδικό αριθμό κατάθεσης/2023 έφεση του προσφεύγοντος.

Αναφορικά με τον 1° ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του».....

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «4. Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, με την παρ. 66 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) όπως προστέθηκε με το άρθρο 32 του ν.4797/2021 (Α' 66)] ορίζεται ότι: «Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, πέραν των οριζόμενων στην παρ. 4 του άρθρου 39, τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του και στην περίπτωση που μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων έχει κοινοποιηθεί στον μισθωτή εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής του μισθώματος ή εξώδικη όχληση για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων. Εάν έχει κοινοποιηθεί οποιοδήποτε εξώδικο του πρώτου εδαφίου, ο φορολογούμενος οφείλει, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, να προσκομίσει διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, προκειμένου να μην φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά στο φορολογικό έτος 2020. Σε περίπτωση που προσκομίστούν τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο, τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση του άρθρου 8. Στην περίπτωση που τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν προσκομίστούν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει τα μισθώματα αυτά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία υποβάλλεται χωρίς τόκους και πρόστιμα μέχρι την 31η

Δεκεμβρίου 2022. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας».

Επειδή, με την Ε 2104/18 Μαΐου 2021 εγκύκλιο του διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 23 (παρ. 1), 25, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39 και 44 του ν. 4797/2021 (Α' 66)

5. Άρθρο 32 «Ρυθμίσεις για τα ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, φορολογικού έτους 2020-Προσθήκη παρ. 66 στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013 »

«Με το άρθρο 32 προστέθηκε νέα παράγραφος 66 στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013, με την οποία θεσπίστηκαν ειδικές ρυθμίσεις για τα ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας για το φορολογικό έτος 2020, λόγω των ιδιαίτερων συνθηκών που επικρατούν από την εξάπλωση της πανδημίας του COVID-19 που σχετίζονται με την λειτουργία των δικαστηρίων, την ανάγκη περιορισμού μετακινήσεων των πολιτών και την πιθανή αδυναμία διενέργειας και προσκόμισης των προβλεπόμενων από το πρώτο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 (διαταγής πληρωμής, διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου, δικαστικής απόφασης περί αποβολής από το μίσθιο ή επιδίκασης μισθωμάτων, πράξη κατάθεσης αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων κατά του μισθωτή).

Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που δεν έχουν εισπραχθεί, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημα του δικαιούχου -πέραν των αναφερόμενων στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 περιπτώσεων- και στην περίπτωση που έχει κοινοποιηθεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής των μισθωμάτων ή εξώδικη όχληση για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων. Επισημαίνεται ότι, με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 66 του αρ. 72 του Ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι, εφόσον έχει κοινοποιηθεί εξώδικο στο μισθωτή κατά τα ανωτέρω, ακολούθως, ο φορολογούμενος (εκμισθωτής) πρέπει να προσκομίσει μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, (δηλαδή εντός του έτους 2022) διαταγή πληρωμής ή απόδοσης χρήσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Επομένως, βάσει των παραπάνω, εφόσον, ο φορολογούμενος (εκμισθωτής) κοινοποιήσει εξώδικο στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020 και προσκομίσει τα κατά τα ανωτέρω απαιτούμενα δικαιολογητικά μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, τα εισοδήματα αυτά θα φορολογηθούν σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 66 του αρ. 72 του Ν.

4172/2013 (Α' 167) στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 . Αντίθετα, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 66 του αρ. 72 του Ν. 4172/2013 (Α' 167), προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν προσκομίσει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, οφείλει να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022, χωρίς την επιβολή τόκων και προστίμων, δηλώνοντας τα εν λόγω μισθώματα. Τέλος, με το πέμπτο εδάφιο της νέας παραγράφου 66 του αρ. 72 του Ν. 4172/2013 (Α' 167) προβλέπεται δυνατότητα καθορισμού κάθε αναγκαίας λεπτομέρεια σχετικά με την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων με απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.».

Επειδή, στην Απόφαση Α.1118/2021 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» ορίζεται ότι :

«Άρθρο 5

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

B. ΕΝΤΥΠΟ Ε2

11. Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2020, τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δε συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του και στην περίπτωση που μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων έχει κοινοποιηθεί στον μισθωτή εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής του μισθώματος ή εξώδικη όχληση για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων [(άρθρο 72 παρ. 66ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 32 του ν.4797/2021 (Α' 66)].

Αντίγραφο του εξωδίκου πρέπει να προσκομιστεί με τους προβλεπόμενους τρόπους και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την υποβολή της δήλωσης. Εάν έχει κοινοποιηθεί εξώδικο, ο φορολογούμενος οφείλει, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, να προσκομίσει διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, προκειμένου να μη φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά στο φορολογικό έτος 2020. Σε περίπτωση που προσκομιστούν τα εν λόγω δικαιολογητικά, τα συγκεκριμένα εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013. Στην περίπτωση που τα ως άνω δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει τα μισθώματα αυτά με την υποβολή τροποποιητικής

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία υποβάλλεται χωρίς τόκους και πρόστιμα μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022».

Επειδή, στην Απόφαση Α.1034/11-03-2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 (Α' 167)» ορίζεται ότι :

«Άρθρο 5....

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

B. ΕΝΤΥΠΟ Ε2....

9. Επιπλέον, ο φορολογούμενος που το φορολογικό έτος 2020, δήλωσε ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, με την προσκόμιση εξώδικης καταγγελίας της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής του μισθώματος ή εξώδικης όχλησης για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων οφείλει, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, να προσκομίσει διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, προκειμένου να μη φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά στο φορολογικό έτος 2020 [(άρθρο 72 παρ. 66 ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 32 του ν. 4797/2021 (Α' 66)].

Σε περίπτωση που προσκομίστούν τα εν λόγω δικαιολογητικά, τα συγκεκριμένα εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση του άρθρου 8 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση που τα ως άνω δικαιολογητικά δεν προσκομίστούν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει τα μισθώματα αυτά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας, χωρίς τόκους και πρόστιμα μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022. Η Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, στην περίπτωση αυτή, εκδίδεται και κοινοποιείται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ από τη Δ.Ο.Υ. που εκκαθάρισε τη δήλωση, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.

Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2022, κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ., πράξη διοικητικού προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ (σχετ. η Ε.2162/2020 εγκύκλιος).

10. Εξαιρετικά και προκειμένου να δηλωθούν ανείσπρακτα εισοδήματα για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την έκδοση της απόφασης αποβολής ή της διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου μέχρι την εκτέλεση αυτής, η οποία έλαβε χώρα μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αρκεί η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης και έκθεσης αποβολής και εγκατάστασης που έχει συνταχθεί από τον δικαστικό επιμελητή, ότι για το ανωτέρω διάστημα τα μισθώματα δεν έχουν εισπραχθεί. Σα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο καταλαμβάνουν και τη μη εισπραχθείσα αποζημίωση για εξωσυμβατική χρήση του ακινήτου. Τα απαραίτητα δικαιολογητικά προσκομίζονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου ελέγχονται και καταχωρούνται πριν από την υποβολή της δήλωσης».

Επειδή, στο άρθρο 182 του ν.4964/2022, ορίζεται ότι: «78. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021 υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 30ή Αυγούστου 2022.»

Επειδή, στο άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης....»

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι :....

«2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού

φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του Κ.Φ.Δ. 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, υπό το καθεστώς του Κ.Φ.Δ. (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων) για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

Επειδή, ακολούθως, με την εγκύκλιο Ε 2162/2020 με θέμα την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ. ορίζεται ότι:

« Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωση του είτε έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωση του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά

της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020. Α. 1009/2019. ΠΟΑ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ).

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α. 1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. [...]

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της

παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ».

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση ο προσφεύγων στις 25-08-2021 υπέβαλε την με αριθμό αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδικό 125 «ανείσπρακτα εισοδήματα της παρ. 4 άρθρου 39 Κ.Φ.Ε» ποσό 9.200,00€ αποστέλλοντας στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α Θεσσαλονίκης με σχετικό αίτημα (υπ' αρ. /23-08-2021) δύο εξώδικες δηλώσεις κατά του μισθωτή με ΑΦΜ:, και κατά της εγγυήτριας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ:, λόγω μη καταβολής συμφωνηθέντων μισθωμάτων κατά τη διάρκεια του έτους 2020 συνολικού ποσού 9.200,00€, για την μίσθωση οικίας 1ου ορόφου 112,56 τ.μ. επί της οδού στο Θεσσαλονίκης, βάσει του από 30/9/2019 ηλεκτρονικού μισθωτηρίου συμβολαίου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων α) δεν προσκόμισε διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, (δηλαδή έως 30/08/2022) β) δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 έως την 31/12/2022 δηλώνοντάς τα επίμαχα μισθώματα, ως όφειλε, δυνάμει του άρθρου 72 παρ. 66 του ν.4172/2013 και των σχετικών εγκυκλίων και αποφάσεων του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η αρμόδια κατά το έτος 2023 ΔΟΥ Ε Θεσσαλονίκης προέβη στην οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση της υπ' αριθμ /28-09-2023 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, με βάση το άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ., χωρίς να χαρακτηριστούν ως ανείσπρακτα τα υπό κρίση μισθώματα και επίσης ορθώς εξέδωσε τη με αριθμό ειδοποίησης /29-09-2023 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον 2° ισχυρισμό

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».

Επειδή, το δικαίωμα 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 προφορικά, 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..... 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».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣτΕ : " ... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν".

Επειδή, 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 διοικούμενου. 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" συνέπεια 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 οποιοδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειας του ή στο χρόνο εκδήλωσης 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.

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν προβλέπεται, εν προκειμένω, καθώς η πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδίδεται με βάση στοιχεία που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από το φορολογούμενο (στοιχεία που παρέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος βάσει υποβληθείσας δήλωσης ή στοιχεία που έχει στη διάθεση της η φορολογική αρχή. Έδαφος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης υφίσταται στις περιπτώσεις κυρώσεων για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στη Διοίκηση ευχέρεια επιμέτρησης ανάλογα με την βαρύτητα και τις συνθήκες διάπραξης της παράβασης, γεγονός που δε συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η διοίκηση δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα και η διοικητική πράξη εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, μη συνδεομένων προς υποκειμενική συμπεριφορά.(ΣτΕ 565/2005).

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον 3^ο ισχυρισμό

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, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

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.

Σύμφωνα δε 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 πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

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.

Με βάση τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης, της επιείκειας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 07-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό Έτος 2020:

Υπ' αρ. ειδοποίησης/29-09-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (αριθμός δήλωσης)

Ποσό: 7.040,98€ (α.χ.κ. / / 2023)

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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