



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/10/2025

Αριθμός απόφασης: 2444

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
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.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/05/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, ενεργούντος ως νόμω υπόχρεου κληρονόμου της από τις 21/02/2025 αποβιώσας (ΑΦΜ), εξ αδιαθέτου κληρονόμου του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ:

α) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003,

β) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004,
 γ) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007,
 δ) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008,
 ε) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009,
 στ) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010,
 ζ) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011,
 η) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012,
 θ) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013,
 ι) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014,
 ια) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,
 5. Τις υπ' αριθ. /2025, ... /2025, ... /2025, ... /2025, ... /2025, ... /2025, ... /2025, ... /2025, ... /2025 και /2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2003, 2004, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, και 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/05/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, ενεργούντος ως νόμω υπόχρεου κληρονόμου της από τις 21/02/2025 αποβιώσας (ΑΦΜ), εξ αδιαθέτου κληρονόμου του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε κύριος φόρος 621,00€ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 Ν.2523/1997 ποσού 745,20€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 1.366,20€, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ).

Με την υπ' αριθ. /2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε κύριος φόρος 621,00€ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 Ν.2523/1997 ποσού 745,20€, ήτοι συνολικό ποσό προς

καταβολή 1.366,20€, λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ).

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκαν τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 32,50€ και εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 6,50€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας του άρθρου 1 Ν.2523/1997 ποσού 46,80€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 85,80€, κατόπιν διαπίστωσης απόκρυψης εισοδημάτων από ακίνητα του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), συνολικού ύψους 1.083,34€.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκαν τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 60,00€ και εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 12,00€ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 86,40€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 158,40€, κατόπιν διαπίστωσης απόκρυψης εισοδημάτων του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) από α) ακίνητα ύψους 2.000,00€, β) από γεωργικές επιχειρήσεις ύψους 230,14€, και γ) μισθωτές υπηρεσίες ύψους 7.774,37€.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, που εκδόθηκε λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) σε 9.875,41€ και δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκαν τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 60,00€ και εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 12,00€ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 86,40€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 158,40€, κατόπιν διαπίστωσης απόκρυψης εισοδημάτων του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) από α) ακίνητα ύψους 2.000,00€, β) από γεωργικές επιχειρήσεις ύψους 211,75€, και γ) μισθωτές υπηρεσίες ύψους 7.830,50€.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε κύριος φόρος 104,80€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 69,00€ και εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 13,80€ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 224,26€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 411,14€, κατόπιν διαπίστωσης απόκρυψης εισοδημάτων του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) από α) ακίνητα ύψους 2.300,00€, β) από γεωργικές επιχειρήσεις ύψους 49,00€, και γ) μισθωτές υπηρεσίες ύψους 8.119,15€.

Με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε κύριος φόρος 867,71€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 69,00€, εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 13,80€ και εισφορά ΕΛ.ΓΑ. 2% ποσού 0,93€ πλέον πρόσθετου φόρου του

άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 1.140,61€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 2.092,05€, κατόπιν διαπίστωσης απόκρυψης εισοδημάτων του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) από α) ακίνητα ύψους 2.300,00€, β) από γεωργικές επιχειρήσεις ύψους 45,64€, και γ) μισθωτές υπηρεσίες ύψους 8.119,15€.

Με την υπ' αριθ. /2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε κύριος φόρος 703,81€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 36,50€ και εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 7,30€ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 897,13€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 1.644,74€, κατόπιν διαπίστωσης απόκρυψης εισοδημάτων του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) από α) ακίνητα ύψους 1.216,67€, β) από γεωργικές επιχειρήσεις ύψους 45,19€, και γ) μισθωτές υπηρεσίες ύψους 8.119,15€.

Με την υπ' αριθ. /2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε κύριος φόρος 418,57€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 9,00€ και εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 1,80€ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 515,24€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 944,61€, κατόπιν διαπίστωσης απόκρυψης εισοδημάτων του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) από α) ακίνητα ύψους 300,00€, και β) από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 6.928,32€.

Με την υπ' αριθ. /2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε κύριος φόρος 102,96€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 51,48€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 154,42€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, κατόπιν διαπίστωσης απόκρυψης εισοδημάτων του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 792,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28/04/2025 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 535/26.06.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αναλυτικότερα, η από την 21/02/2025 αποβιώσασα (ΑΦΜ) είχε υποβάλει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ. /21.12.2016 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση, μεταξύ άλλων, των υπ' αριθ. /2016, ... /2016, ... /2016, ... /2016, ... /2016, ... /2016, ... /2016, ... /2016 και /2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2003, 2004, 2007, 2008, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και του φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα. Η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. /20.04.2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας κατά το μέρος που στρεφόταν κατά των ανωτέρω πράξεων. Κατά της προαναφερθείσας απόφασης, η αποβιώσασα κατέθεσε την υπ' αριθ. /06.10.2017 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. /2021 απόφαση του τελευταίου ως απαράδεκτη, λόγω έλλειψης νομιμοποίησης πληρεξουσίου. Ακολούθως, η

αποβιώσασα κατέθεσε την υπ' αριθ./25.01.2022 δεύτερη δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς που είχε συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή της. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Βόλου (Α' Τμήμα Μονομελές) με την υπ' αριθ./2024 απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την 23/05/2024, έκανε αυτή δεκτή, ακύρωσε την υπ' αριθ./2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και τις υπ' αριθ./2016, .../2016, .../2016, .../2016, .../2016, .../2016, .../2016, .../2016 και/2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2003, 2004, 2007, 2008, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και του φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, ως νομικώς πλημμελείς, διότι από τις πράξεις αυτές δεν προέκυπτε το ποσό για το οποίο ευθυνόταν αφενός οι νόμιμοι κληρονόμοι του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), ως νόμω υπόχρεοι και το ποσό, για το οποίο ευθυνόταν, με ίδια φορολογική υποχρέωση, η σύζυγός του (ΑΦΜ), δεδομένου ότι οι σύζυγοι έχουν μεν υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης, όμως ο κάθε ένας εξ αυτών έχει ίδια φορολογική υποχρέωση για το φόρο που αντιστοιχεί στα δικά του εισοδήματα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας του ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι ελλείπει το υποκείμενο του φόρου, δηλαδή το κατά τον νόμο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου πρόσωπο. Ο (ΑΦΜ), κληρονόμος του προαναφερθέντος, απεβίωσαν πριν την έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων. Δεν παρήλθε η προθεσμία για αποποίηση ή για αποδοχή με το ευεργέτημα της απογραφής για την κληρονομιά της (ΑΦΜ), και ως εκ τούτου δεν πληρείται η προϋπόθεση στο πρόσωπό του του υπόχρεου στον φόρο. Αναιτιολόγητος ο προσδιορισμός του ποσοστού συμμετοχής στην ευθύνη καταβολής του φόρου.
2. Η υπ' αριθ./2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου δεν αναπέμπει στη Διοίκηση, ούτε διατάσσει επανάληψη της διαδικασίας. Δε διαγνώστηκε τυπική πλημμέλεια, αλλά νομική πλημμέλεια και ως εκ τούτου δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 84 παρ. 6 του ν.2238/1994.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου. Δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παρέκτασης της προθεσμίας παραγραφής των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 36 Ν.4174/2013.
4. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου ή άλλως πλημμελής και εσφαλμένη αιτιολογία.
5. Επιβολή ευμενέστερης κύρωσης. Το άρθρο 58 του ν.4174/2013 υπολείπεται σημαντικά του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου του ν.2523/1997.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του

φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. 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 ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)... Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 38 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου,...».

Επειδή, με το άρθρο 68 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση οικ. έτη, οριζόταν ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται:... δ) Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο, στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του...», ενώ με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου... Ειδικά, η κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου... σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου στους κληρονόμους του...». Περαιτέρω, με το άρθρο 2 παρ. 7 του Ν.2523/1997 οριζόταν ότι: «Για την καταβολή των πρόσθετων φόρων ευθύνονται εις ολόκληρον με τους φορολογουμένους και: α) οι υπόχρεοι των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994, β) οι κληρονόμοι του φορολογουμένου των οποίων η ευθύνη εκτείνεται μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας καθενός,...».

Επειδή, στον Αστικό Κώδικα (Π.Δ. 456/1984, Α' 164) ορίζεται, στο άρθρο 1710 ότι: «Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομιά) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι). Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά», στο άρθρο 1846 ότι: «Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομιά μόλις γίνει η επαγωγή, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198» και στο άρθρο 1885 ότι: «Οι απαιτήσεις και

τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός».

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, επί θανάτου του φορολογούμενου μετά τη δημιουργία της φορολογικής του υποχρέωσης, η επ' ονόματι αυτού εκδιδόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου πρέπει να αναφέρει τους κληρονόμους του και να περιέχει συγκεκριμένο για τον καθένα από αυτούς προσδιορισμό του φόρου, καθ' όσον μόνον έτσι προσδιορίζεται, όπως απαιτείται διά της πράξης της φορολογικής αρχής το υπόχρεο σε φόρο πρόσωπο και η φορολογική του υποχρέωση και καθίσταται περαιτέρω εφικτή η αμφισβήτηση του κύρους της πράξης αυτής (πρβλ. ΣτΕ 2058/2022, 1718/2013, 1069/2001, βλ. ΔΠΒ 245/2024).

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015/27.11.2015 έγγραφο του Β' Τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος» διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του ΚΦΔ ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους. Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., είναι τα κατά νόμο υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα. Τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο (ΑΦΜ) απεβίωσε στις 14/10/2015 και κατά το χρόνο θανάτου του άφησε πλησιέστερους αυτού συγγενείς τη σύζυγό του (ΑΦΜ) και τα τέκνα του με ΑΦΜ: και με ΑΦΜ: Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ./2016 δήλωση στο Ειρηνοδικείο Σκοπέλου, ο με ΑΦΜ: αποποιήθηκε εγκύρως την κληρονομιά από τον πατέρα του με αποτέλεσμα να υπεισέρχονται στην κληρονομική του μερίδα τα τέκνα του, ... με ΑΦΜ: και με ΑΦΜ: Περαιτέρω, από την υπ' αριθ. πρωτ. .../22.02.2025 ληξιαρχική πράξη θανάτου του ληξιαρχείου Σκιάθου του ομώνυμου Δήμου του Νομού Μαγνησίας, το πιστοποιητικό εγγυτέρων συγγενών του εν λόγω Δήμου και το υπ' αριθ. πρωτ./27.06.2025 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Βόλου περί μη αποποίησης ή αποδοχής κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής προκύπτει ότι η (ΑΦΜ) απεβίωσε την 21/02/2025, καταλείποντας, κατά το χρόνο του θανάτου της (εξ αδιαθέτου), κληρονόμους τα τέκνα της με ΑΦΜ: και με ΑΦΜ:

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες διότι ελλείπει το υποκείμενο του φόρου, δηλαδή το κατά τον νόμο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου πρόσωπο. Ο (ΑΦΜ) και η (ΑΦΜ) απεβίωσαν πριν την έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων, η δε προθεσμία για αποποίηση ή για αποδοχή με το ευεργέτημα της απογραφής για την κληρονομιά της τελευταίας δεν παρήλθε και ως εκ τούτου δεν πληρείται η προϋπόθεση στο πρόσωπό του του υπόχρεου στον φόρο, ενώ και ο προσδιορισμός του ποσοστού συμμετοχής στην ευθύνη καταβολής του φόρου είναι αναιτιολόγητος. Ωστόσο, ο προσφεύγων κατέστη κληρονόμος της αποβιώσας κληρονόμου του προαποβιώσαντα φορολογούμενου, αυτοδικαίως, κατά το χρόνο θανάτου της τελευταίας που συνιστά και το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς. Το γεγονός ότι δεν είχε παρήλθει η προθεσμία αποποίησης κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων δεν αίρει την ιδιότητά του ως κληρονόμου ούτε την ευθύνη του για τον επίμαχο φόρο εισοδήματος, εφόσον δεν προκύπτει ότι άσκησε εγκύρως το δικαίωμα της αποποίησης. Περαιτέρω, το ποσοστό ευθύνης έκαστου κληρονόμου για την καταβολή του φόρου απορρέει από τις διατάξεις του άρθρου 1813 του Αστικού Κώδικα περί εξ αδιαθέτου διαδοχής, σύμφωνα με τις οποίες στην πρώτη τάξη καλούνται οι κατιόντες του κληρονομούμενου, αποκλείοντας οι πλησιέστεροι τους απώτερους της ίδιας ρίζας, ενώ τα τέκνα κληρονομούν κατ' ισομοιρία. Στην προκειμένη περίπτωση, κατά το χρόνο θανάτου του, ο (ΑΦΜ) άφησε πλησιέστερους συγγενείς και εξ αδιαθέτου κληρονόμους τη σύζυγό του κατά ποσοστό 25% και τα τέκνα του και με ποσοστό 37,50% έκαστος. Ακολούθως, ο αποποιήθηκε με αποτέλεσμα η κληρονομική του μερίδα να μεταπίπτει στα τέκνα του, ... με ΑΦΜ: και , οι οποίοι υπεισέρχονται στην κληρονομική διαδοχή με ποσοστό 18,75% έκαστος. Εν συνεχεία, η απεβίωσε στις 21/02/2025, καταλείποντας κατά το χρόνο θανάτου της, ελλείπει αποποίησης, την κληρονομική της μερίδα από τη διαδοχή στην κληρονομιά του συζύγου της στα τέκνα της και με ποσοστό 12,50% έκαστος. Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων για τα εισοδήματά του (ΑΦΜ) τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος πρόσωπα είναι ο (ΑΦΜ) με ποσοστό 50%, ... (ΑΦΜ) με ποσοστό 12,50%, και οι (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ) με ποσοστά 18,75% έκαστος. Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομα του (ΑΦΜ) για τα εισοδήματά που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτές ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων του, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα για το ποσό που ευθύνεται έκαστος, ανάλογα με την κληρονομική τους μερίδα.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης του υποκείμενου και υπόχρεου προσώπου στο φόρο, και αναιτιολόγητου προσδιορισμού ποσοστού ευθύνης στην καταβολή του φόρου προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 86 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν.4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 14 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν.2238/1994, ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, οριζόταν ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου... 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης... 6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης...».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 6 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31η.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 κρίθηκε ότι: «δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της

φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣΤΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.....».

Επειδή, με το άρθρο 79 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «... 3. Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα:... β) αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης,... 5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, σε περίπτωση ακύρωσης πράξης της φορολογικής αρχής με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, λόγω παραβάσεως, κατά την έκδοσή της, ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ουδόλως αποκλείεται η έκδοση από τη διοίκηση νέας πράξεως μετά την τήρηση του αρχικώς παραλειφθέντος ουσιώδους τύπου, ακόμη και εάν δεν διατάσσεται με την ακυρωτική της αρχικής πράξης δικαστική απόφαση ή αναπομπή της υπόθεσης στη διοίκηση (ΣτΕ 1042/2020, 2902/2015, 3403/2010, 5014/1995, 5133/1995, 1911/1990).

Επειδή, με τον όρο τυπικές πλημμέλειες νοούνται ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες που ανάγονται στον τύπο και στην τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της πράξης, καθιστώντας την παράνομη. Τέτοιες πλημμέλειες είναι τυχόν ασάφεια της πράξης ως προς το πρόσωπο του υπόχρεου, όσες σχετίζονται με την αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη οπότε στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η ακύρωση της πράξης και η αναπομπή της στο κατά νόμο αρμόδιο όργανο, καθώς επίσης η παράβαση ουσιώδους τύπου που προβλέπεται για την έκδοση της πράξης. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ’ άρθρο Ερμηνεία ν.4174/2013, Ιωάννης Φωτόπουλος, Εκδ. Σάκκουλα 2018, σελ. 1810 επ.). Η τυπική πλημμέλεια της πράξης αναφέρεται στην τυπική παρανομία, δηλαδή στην παράβαση κανόνων, που ρυθμίζουν θέματα αρμοδιότητας και ουσιωδών διαδικαστικών τύπων για την έκδοσή της (βλ. 79 παρ. 3 ΚΔΔ). Απεναντίας, με τον γενικότερο όρο νομική πλημμέλεια αναφερόμαστε τόσο στην ουσιαστική παρανομία (παράβαση ουσιαστικής διάταξης νόμου), όσο και στην τυπική πλημμέλεια (ΣτΕ 1767/2014, 1049/2013, 3887/2010, “Κρίσεις και προτάσεις για τις προβληματικές διατάξεις περί παραγραφής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας”, Θεόδωρος Ψυχogiός).

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ’ αριθ./2024 απόφασή του το Διοικητικό Πρωτοδικείο Βόλου (Α’ Τμήμα Μονομελές), η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την 23/05/2024, έκανε δεκτή την προσφυγή της (ΑΦΜ), ακύρωσε την υπ’ αριθ./2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και τις υπ’ αριθ./2016, .../2016, .../2016, .../2016, .../2016, .../2016, .../2016, .../2016, .../2016 και/2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2003, 2004, 2007, 2008, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και του φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, ως νομικώς πλημμελείς, διότι από τις πράξεις αυτές δεν προέκυπτε το ποσό για το οποίο ευθυνόταν, ως αρχικά υπόχρεος, ο από 22/02/2016 αποβιώσας (ΑΦΜ), και το ποσό, για το οποίο ευθυνόταν, με ίδια φορολογική υποχρέωση, η σύζυγός του (ΑΦΜ), δεδομένου ότι οι σύζυγοι έχουν μεν υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης, όμως ο κάθε ένας εξ αυτών έχει ίδια φορολογική υποχρέωση για το φόρο που αντιστοιχεί στα δικά του εισοδήματα. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή προέβη, στις 28/04/2025, στην έκδοση των υπ’

αριθ./2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025 και/2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2003, 2004, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, και 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, απαλλαγμένων των τυπικών πλημμελειών των ακυρωθεισών αρχικών πράξεων, εκδίδοντας διακριτές πράξεις για τα εισοδήματα που απέκτησαν εν ζωή ο (ΑΦΜ) και η σύζυγός του (ΑΦΜ), προσδιορίζοντας στο σώμα αυτών τους κληρονόμους αυτών και το ποσό του φόρου και των προστίμων που ευθύνονται οι τελευταίοι κατά το λόγο της κληρονομικής τους μερίδας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθ./2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου δεν αναπέμπει στη Διοίκηση ούτε διατάσσει επανάληψη της διαδικασίας καθότι δε διαγνώστηκε τυπική πλημμέλεια αλλά νομική πλημμέλεια και ως εκ τούτου δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 84 παρ. 6 του ν.2238/1994. Μολονότι με την ανωτέρω δικαστική απόφαση δεν διατάσσεται η αναπομπή της υπόθεσης στη Φορολογική Διοίκηση, εντούτοις, οι αρχικές οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είχαν ακυρωθεί για τυπικό λόγο, λόγω διαγνωσθείσας νομικής πλημμέλειας, καθότι η φύση της νομικής αυτής πλημμέλειας, δη η μη αναγραφή της φορολογικής οφειλής διακεκριμένα, για το ποσό που ευθυνόταν ως κληρονόμος του αρχικά υπόχρεου και με ίδια φορολογική υποχρέωση, δεν κατέλειπε περιθώριο ουσιαστικής εκτίμησης των δεδομένων της υπόθεσης στο δικάσαν δικαστήριο, αλλά υποχρέωνε το τελευταίο, αφού διαπίστωσε τη συνδρομή της, να προβεί στην ακύρωση των προσβαλλόμενων ενώπιόν του πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παρέκτασης της προθεσμίας παραγραφής των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 36 Ν.4174/2013 και ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί. Όμως, εν προκειμένω ο χρόνος παραγραφής στη συγκεκριμένη υπόθεση, καταρχάς, δεν ορίζεται από τις διατάξεις που επικαλείται ο προσφεύγων αλλά από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και της παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) περί ενιαίας προθεσμίας για την έκδοση νέας πράξης από την κοινοποίηση δικαστικής απόφασης με την οποία πράξη ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους. Αλλά ακόμη και αν θεωρηθεί ότι οι υπ' αριθ./2025, .../2025, .../2025, .../2025 και/2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2010, 2011, 2012, 2013, και 2014 αντίστοιχα, εσφαλμένα εκδόθηκαν λόγω μη ακύρωσής τους για τυπικό λόγο, εντούτοις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός της δεκαπενταετούς προθεσμίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου ο (ΑΦΜ) όφειλε να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν υπέβαλε.

Αντιθέτως, αναφορικά με την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτος 2007 λεκτέον ότι αφορμή για τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου κατά το έτος 2016 βάσει του οποίου εκδόθηκε η αρχική πράξη στάθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./02.12.2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία ο (ΑΦΜ) απέκρυψε εισόδημα από την εκμίσθωση ενοικιαζόμενων δωματίων, κατά την υποβολή της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπως προέκυψε από την εξέταση του από 15/06/2006 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης που κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με αριθμό θεώρησης/29.06.2006. Ωστόσο, δεδομένου ότι το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης κατατέθηκε αρμοδίως και εμπροθέσμως, η

προαναφερθείσα πληροφοριακή έκθεση δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά εκείνα γνωρίσματα προκειμένου να χαρακτηριστεί εκ του νόμου συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1191/2017 και την ΠΟΛ.1194/2017 διότι η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο (πρβλ. ΣΤΕ 172/2018).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της αρχικής υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος είχε παραγραφεί, με βάση τις διατάξεις του 84 παρ. 1 και 4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις υπ' αριθ. 1738/2017 και 2934/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, την 31/12/2012.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εφαρμογής του άρθρου 84 παρ. 6 του ν.2238/1994 προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται, ενώ ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός μόνον για την υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτος 2007, για την οποία παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....*».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν

δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση οικ. έτη, οριζόταν ότι: *«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2»*.

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: *«1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα...»*.

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: *«1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος...»*.

Επειδή, με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: *«1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα... Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες... 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων...»*.

Επειδή, με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: *«1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή*

έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών... 4. Στην έννοια του όρου "γαίες", που αναφέρεται στην παράγραφο 1, περιλαμβάνονται οι γαίες που καλλιεργούνται ή είναι φυτεμένες,...».

Επειδή, με το άρθρο 22 παρ. 4 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «Προκειμένου για γαίες που εκμισθώνονται, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τη συμφωνία. Αν το μίσθωμα ή αντάλλαγμα έχει συμφωνηθεί σε είδος, αυτό αποτιμάται σε χρήμα, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης του είδους αυτού, κατά το χρόνο και στον τόπο παραγωγής του...».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 6 του ίδιου νόμου, ως ίσχυε για τα οικ. έτη 2003 και 2004, οριζόταν ότι: «Για τις παρακάτω επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτήν, ως εξής: α. Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια, σε. εβδομήντα επτά (77) ευρώ, εξήντα οκτώ (68) ευρώ και πενήντα εννέα (59) ευρώ ετησίως για κάθε δωμάτιο, ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α', Β' ή Γ' τάξεως, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ. β. Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα διαμερίσματα:... ββ) εκατόν δεκαοκτώ (118) ευρώ, εκατόν δώδεκα (112) ευρώ και εκατόν έξι (106) ευρώ, για κάθε δίκωρο διαμέρισμα ανάλογα αν είναι χαρακτηρισμένο ως Α', Β' ή Γ' τάξης, αντίστοιχα, σύμφωνα με το σχετικό σήμα του Ε.Ο.Τ.,...».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 2 του Ν.4172/2013, ως ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 και έπειτα, ορίζεται ότι: «Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους...».

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 3 του ίδιου νόμου, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, οριζόταν ότι: «Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκαπρία τοις εκατό (13%)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/04/2025 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ προκύπτει ότι ο (ΑΦΜ) δεν υπέβαλε δηλώσεις για τα οικ. έτη 2003, 2004, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 υπέβαλε ανακριβώς τη σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος αποκρύπτοντας εισόδημα από

γεωργική επιχείρηση ύψους 792,00€. Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που διενήργησε διαπιστώθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ως κάτωθι:

Οικ. Έτος/Χρήση	ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ	ΣΥΝΟΛΑ
2003	Κατ' αποκοπή φόρος ενοικιαζόμενων δωματίων/διαμερισμάτων με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 33 §6 Ν.2238/1994).					621,00
2004	Κατ' αποκοπή φόρος ενοικιαζόμενων δωματίων/διαμερισμάτων με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 33 §6 Ν.2238/1994).					621,00
2008	2.000,00		230,14	7.774,97		10.005,11
2009	2.000,00		211,75	7.663,66		9.875,41
2010	2.000,00		211,75	7.830,55		10.042,30
2011	2.300,00		49,00	8.119,15		10.468,15
2012	2.300,00		45,64	8.119,15		10.464,79
2013	1.216,67		45,19	8.119,15		9.381,01
2014	300,00		0,00	6.928,32		7.228,32
Φορ. Έτος 2014			792,00	6.928,32	1,74	7.722,06

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική υπηρεσία προέβη στην έκδοση των υπ' αριθ./2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025, .../2025 και/2025 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικ. ετών 2003, 2004, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, και 2014 και του φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, καταλογίζοντας τον αναλογούντα φόρο βάσει του άρθρου 9 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε κατά τα ανωτέρω οικ. έτη, και επιβάλλοντας την οριζόμενη από το άρθρο 1 του Ν.2523/1997 κύρωση λόγω μη υποβολής δηλώσεων, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Ν.4987/2022.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμελείας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι πλημμελής διότι οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, είναι αόριστες, καθώς δεν αναφέρονται τα έγγραφα και τα στοιχεία βάσει των οποίων προσδιορίστηκε το εισόδημα του
.... (ΑΦΜ) ή άλλως εσφαλμένες και πλημμελείς. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υποστηρίζει τα κάτωθι:

- i. για τα οικ. έτη 2003 και 2004 (χρήσεις 2002 και 2003 αντίστοιχα), η κρίση του ελέγχου ως προς το κύρος των βιβλίων είναι εσφαλμένη και κατ' επέκταση ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της ατομικής επιχείρησης του φορολογούμενου,
- ii. για τα οικ. έτη 2003 και 2004, το εισόδημα από μισθώματα ανέρχεται σε 36.508,80€ και 33.534,00€ αντίστοιχα,

- iii. για τα οικ. έτη 2011, 2012, 2013 και 2014, ο προσδιορισμός εισοδήματος από εκμίσθωση αγρού στον είναι εσφαλμένη διότι επρόκειτο για προφορική αγρομίσθωση χωρίς χρηματικό αντάλλαγμα,
- iv. για το οικ. έτος 2013, το εισόδημα από την εκμίσθωση στον ανέρχεται σε 916,69€,
- v. για το οικ. έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, η επιβολή τέλους επιτηδεύματος είναι εσφαλμένη διότι ο φορολογούμενος δεν ασκούσε επιτήδευμα,
- vi. για το φορολογικό έτος 2014, ο προσδιορισμός εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 792,00€, είναι πλημμελής, και
- vii. για τα οικ. έτη 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, ο προσδιορισμός εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις, χωρίς να αναφέρονται τα έγγραφα και τα στοιχεία επί των οποίων διενεργήθηκαν διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, είναι αυθαίρετος.

Από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις προκύπτει ότι για τα οικ. έτη 2003 και 2004 επιβλήθηκε ο κατ' αποκοπή οριζόμενος από το άρθρο 33 παρ. 6 του Ν.2238/1994 ετήσιος φόρος επί ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου σε φόρο εισοδήματος. Αναλυτικότερα, για πέντε (5) μονόχωρα δωμάτια και δύο (2) δίχωρα διαμερίσματα, Α' κατηγορίας, επιβλήθηκε φόρος 621,00€ κατ' έτος ($5 \times 77\text{€} + 2 \times 118\text{€}$). Επομένως, οι επιμέρους ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης επί του κύρους των βιβλίων και εσφαλμένου προσδιορισμού του εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επίσης, για το οικ. έτος 2013, το εισόδημα του φορολογούμενου από εκμίσθωση ακινήτων προσδιορίστηκε σε 1.216,67€, το οποίο αναλύεται σε 916,67€ για την εκμίσθωση στον και 300,00€ στον Επομένως, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού εισοδήματος από την εκμίσθωση στον προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Παρομοίως, ο επιμέρους ισχυρισμός περί εσφαλμένης επιβολής τέλους επιτηδεύματος στο οικ. έτος 2014 και στο φορολογικό έτος 2014 απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος διότι με τις αντίστοιχες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος.

Περαιτέρω, αναφορικά με το εισόδημα από εκμίσθωση αγρού στον (και όχι που σημειώνει ο προσφεύγων), από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο προαναφερθείς μισθωτής του αγρού υπέβαλε σχετική υπεύθυνη δήλωση, βεβαιώνοντας ότι μέχρι το τέλος του 2015, καλλιεργούσε τον αγρό με κηπευτικά χωρίς να καταβάλλει ενοίκιο, διότι είχε συμφωνήσει με τον εκμισθωτή να του καταβάλλει μέρος από τη συγκομιδή. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 20 και 22 του Ν.2238/1994, ως ακαθάριστο εισόδημα από γαίες που εκμισθώνονται λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τη συμφωνία με αντάλλαγμα είτε σε χρήμα είτε σε είδος. Επομένως, προκειμένου να προσδιοριστεί ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωση του αγρού δεν είναι απαραίτητο να συμφωνήθηκε χρηματικό αντάλλαγμα. Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του

προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού εισοδήματος από την ακίνητη περιουσία λόγω προφορικής αγρομίσθωσης χωρίς χρηματικό αντάλλαγμα στον
προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επιπροσθέτως, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις προέκυψε ότι ο (ΑΦΜ) αγόρασε από τον
..... (ΑΦΜ) 495 κιλά ελαιόλαδου για τα οποία εξέδωσε τα υπ' αριθ. 118/02.07.2014 και 122/04.07.2014 τιμολόγια αγοράς, αξίας 464,00€ και 328,00€ αντίστοιχα, ήτοι συνολικής αξίας 792,00€. Συνεπώς, ορθώς η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως προερχόμενο από αγροτική δραστηριότητα, στο φορολογικό έτος 2014, ύψους 792,00€ και ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμέλειας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ωστόσο, ο προσδιορισμός του εισοδήματος του (ΑΦΜ)
.....) από γεωργικές επιχειρήσεις για τα οικ. έτη 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 τυγχάνει πλημμελής, καθότι ούτε από το σώμα των πράξεων ούτε από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου και τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτουν τα στοιχεία εκείνα ή οι ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις βάσει των οποίων η ελεγκτική αρχή ήχθη στο συμπέρασμα ότι ο τελευταίος απέκρυψε φορολογητέα ύλη και δη εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις ποσού 230,14€, 211,75€, 211,75€, 49,00€, 45,64€ και 45,19€ αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, μη νομίμως η ελεγκτική αρχή συνυπολόγισε στο φορολογητέο εισόδημα τα προαναφερθέντα ποσά. Σημειώνεται ότι για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010 δεν προέκυψε φόρος για καταβολή λόγω αγροτικού εισοδήματος, αλλά μόνον τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμων πράξεων λόγω αόριστης, εσφαλμένης ή πλημμελούς αιτιολογίας προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ως ανωτέρω σκεπτικό.

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 86 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν.4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και κωδικοποιήθηκε σε άρθρο 70 παρ. 14 του Ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «...Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 (Α' 179), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή του άρθρου 59 του Κώδικα, κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του Κώδικα, ο οποίος υπολογίζεται από την 1η.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου, εφαρμόζεται το άρθρο 53 του Κώδικα...».

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 διευκρινίζεται ότι με την εν λόγω διάταξη τροποποιήθηκε η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, προκειμένου να εφαρμόζονται οι, κατά περίπτωση, προβλεπόμενες στον ΚΦΔ κυρώσεις, αντί

των πρόσθετων φόρων του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 και για φορολογικά έτη πριν την έναρξη ισχύος αυτού, εφόσον αυτές συνεπάγονται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Η τροποποίηση υπαγορεύεται από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, σύμφωνα με τη γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου και κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ (βλ. ΔΕΕ Jager C-420/06, σκ. 59, Campina C-45/06, σκ. 32-33, Berlusconi C-387/02, σκ. 67-69 κ.λπ., βλ. σχετικώς ΣτΕ 2031/2013, σκ. 3). Η αρχή αυτή, σύμφωνα με την οποία, επί παραβάσεων για τις οποίες προβλέπονται διαδοχικά περισσότερες κυρώσεις επιβάλλεται αναδρομικά η ηπιότερη, ακολουθείται ήδη και από τη νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων (βλ. ΣτΕ 2402/2016, 2031/2013, 4159/60/2009, 4166/2012, 3457/2012, 2048-9/2008, ΔΕφΑθ 5263/2014 κ.ά.).

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και διευκρινίστηκε ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του ΚΦΔ, επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 ή 59 του ΚΦΔ, κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 οριζόταν ότι: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:... γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:... β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος...».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν.4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013 και ίσχυε μέχρι 18/04/2024, οριζόταν ότι: «Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, με το άρθρο 53 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την

εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού...4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 53 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024), ως ισχύει από 19/04/2024, ορίζεται ότι: «Εάν δεν υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, περιλαμβανομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. με βάση το κανονικό ή τα ειδικά καθεστώτα του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000, Α' 248) υποβλητέας στην Ελλάδα ή, εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, σε άλλο κράτος μέλος, φορολογίας κεφαλαίου και παρακρατούμενων φόρων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 52 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 84 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν.4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν.4174/2013 (Α' 170) που βεβαιώνονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62) και διευκρινίστηκε ότι: «Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών. Μεταβατικά, και μέχρι τις 31.12.2017, ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο τον μήνα. Αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου είναι η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Ειδικά, στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και πράξεων εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις, υποθέσεις ή φορολογικά έτη από την 1.1.2014 και μετά, αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, ο κατά

περίπτωση φόρος. Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 62 παρ. 1 και 5, 53 παρ. 3 του ΚΦΔ και 6 παρ. 1 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύουν, συνάγεται ότι τόκος υπολογίζεται και επί των προστίμων του ΚΦΔ. Επίσης, δεν διενεργείται ανατοκισμός (άρθρο 53 παρ. 3). Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων ανέρχεται σήμερα σε 8,76 εκατοστιαίες μονάδες ετησίως (0,73% μηνιαίως), δυνάμει της αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2014/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών...».

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι δεν επιβλήθηκε η ευμενέστερη κύρωση για τα υπό κρίση οικ. έτη διότι το άρθρο 58 του ν.4174/2013 υπολείπεται σημαντικά του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου του ν.2523/1997.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 28/04/2025 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τα επισυναπτόμενα σημειώματα του άρθρου 49 Ν.4509/2017 επί των προσβαλλόμενων πράξεων, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή, κατ' εφαρμογή της παρ. 14 του άρθρου 70 του Ν.4987/2022, προσδιόρισε τις φορολογικές κυρώσεις που επιβάλλονται επί της παραβάσεως της μη υποβολής δήλωσης, σύγκρινε μεταξύ των εφαρμοστέων κυρώσεων, ήτοι μεταξύ της κύρωσης της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου και του αθροίσματος του προστίμου και των τόκων των άρθρων 58 και 53 του Ν.4987/2022 αντίστοιχα, και επέβαλε την ευνοϊκότερη, ως η μεταβατική διάταξη του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζει.

Συγκεκριμένα, για τις μη υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2003, 2004, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014 επιβλήθηκε βάσει της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου πρόσθετος φόρος 120% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου απέφυγε η υπόχρεη έναντι ποσοστού 149,28% που προκύπτει από τις μεταγενέστερες διατάξεις, ήτοι ποσοστό 50% βάσει άρθρου 58 παρ. 2 Ν.4987/2022 πλέον των τόκων από 01/01/2014 έως την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ποσοστού 99,28%, δη 136 μήνες επί 0,73%).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιβολής της ευνοϊκότερης κύρωσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από 28/05/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, ενεργούντος ως νόμω υπόχρεου κληρονόμου της από τις 21/02/2025 αποβιώσας (ΑΦΜ), εξ αδιαθέτου κληρονόμου του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ), κατά το ¼ ή 25% και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003,
2. την επικύρωση της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004,
3. την ακύρωση της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, λόγω παραγραφής,
4. την τροποποίηση της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008,

5. την τροποποίηση της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009,
6. την τροποποίηση της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010,
7. την τροποποίηση της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011,
8. την τροποποίηση της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012,
9. την τροποποίηση της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013,
10. την επικύρωση της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, και
11. την επικύρωση της υπ' αριθ./2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2003**

Φόρος για καταβολή	621,00€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997	745,20€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.366,20€

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2004**

Φόρος για καταβολή	621,00€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997	745,20€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.366,20€

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2007**

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	39,00€	0,00€	-39,00€
Πρόστιμο άρθρου 1 ν.2523/1997	46,80€	0,00€	-46,80€
Σύνολο φόρου για καταβολή	85,80€	0,00€	-85,80€

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2008**

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	9.944,51€	9.714,37€	-230,14€
Φόρος για καταβολή	0,00€	0,00€	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	72,00€	72,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 1 ν.2523/1997	86,40€	86,40€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	158,40€	158,40€	0,00€

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2009**

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	9.875,41€	9.663,66€	-211,75€
Φόρος για καταβολή	0,00€	0,00€	0,00€

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2010**

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	9.942,25€	9.730,50€	-211,75€
Φόρος για καταβολή	0,00€	0,00€	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	72,00€	72,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 1 ν.2523/1997	86,40€	86,40€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	158,40€	158,40€	0,00€

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2011**

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	10.408,15 €	10.359,15 €	-49,00 €
Κύριος φόρος	104,80 €	104,31 €	-0,49 €
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	82,80 €	82,80 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 1 ν.2523/1997	225,12 €	224,53 €	-0,59 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	412,72 €	411,64 €	-1,08 €

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2012**

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	10.389,79 €	10.344,15 €	-45,64 €
Κύριος φόρος	538,98 €	534,41 €	-4,57 €
Φόρος επιβάρυνσης αποδείξεων	259,73 €	258,60 €	-1,13 €
Συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα	69,00 €	69,00 €	0,00 €
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	82,80 €	82,80 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 1 ν.2523/1997	1.140,61 €	1.133,77 €	-6,84 €
Εισφορά ΕΛ.ΓΑ.	0,93 €	0,00 €	-0,93 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.092,05 €	2.078,58 €	-13,47 €

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2013**

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	9.338,51 €	9.293,32 €	-45,19 €
Κύριος φόρος	433,85 €	429,33 €	-4,52 €
Φόρος επιβάρυνσης αποδείξεων	233,46 €	232,33 €	-1,13 €
Συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα	36,50 €	36,50 €	0,00 €
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	43,80 €	43,80 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 1 ν.2523/1997	897,13 €	890,35 €	-6,78 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.644,74 €	1.632,31 €	-12,43 €

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2014**

Φόρος για καταβολή	418,57€
Τέλη χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	10,80€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997	515,24€
Σύνολο φόρου για καταβολή	944,61€

**Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2014**

Φόρος για καταβολή	102,96€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997	51,48€
Σύνολο φόρου για καταβολή	154,42€

* *Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν στο όνομα του από τις 14/10/2015 αποβιώσαντος (ΑΦΜ) για λογαριασμό των κληρονόμων του, ο δε προσφεύγων, νόμω υπόχρεος ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος της από τις 21/02/2025 αποβιώσας (ΑΦΜ), εξ αδιαθέτου κληρονόμο του πρώτου, ευθύνεται ανάλογα με την κληρονομική του μερίδα, δη κατά το $\frac{1}{8}$ ή 12,50% (25% x 50%), για την καταβολή των ανωτέρω ποσών.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.