

ΑΝΑΚΟΠΗ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 217 ΕΠ. ΤΟΥ ΚΔΔ
ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΧΡΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΛΟΓΟ
ΤΗΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ
ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗΣ ΟΦΕΙΛΩΝ.
ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΠΡΑΞΗΣ. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ
ΣΧΟΛΙΟ ΣΤΟ ΣΚΕΠΤΙΚΟ ΤΗΣ ΑΡΙΘΜ. Α323/2024
ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΤΟΥ
ΜονΔιοικΠρωτ ΤΡΙΚΑΛΩΝ (ΤΜ. 20)

Νικόλαος Σαββάτης

Δικηγόρος παρ' εφέταις
(μέλος του Δ.Σ. Τρικάλων)

**I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ-ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΣΧΟΛΙΑΖΟΜΕΝΗΣ
ΑΠΟΦΑΣΗΣ**

Με την υπ' αριθμ. Α323/2024 οριστική απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων (2ο τμήμα) έγινε δεκτή, εν μέρει, ανακοπή στρεφόμενη κατά πράξης ατομικής ειδοποίησης καταβολής-υπερήμερίας, εκδοθείσας από την Προϊστάμενη της ΔΟΥ Τρικάλων. Με την προσβαλλόμενη ατομική ειδοποίηση καταβολής-υπερήμερίας (δυσμενής διοικητική πράξη) η ανακόπτουσα κλήθηκε να εξοφλήσει ολοσχερώς, άλλως να υπαγάγει σε πρόγραμμα ρύθμισης, ληξιπρόθεσμες βασικές οφειλές, μετά των προσαυξήσεων, οι οποίες βεβαιωθήκαν ταμειακά (οι οικείοι εκτελεστοί τίτλοι καταχωρίστηκαν στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της φορολογικής διοίκησης), σε βάρος της ίδιας και άλλων προσώπων. Η σχολιαζόμενη απόφαση, που απασχόλησε το διοικητικό πρωτοδικείο, κατά το στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, με το ένδικο βοήθημα της ανακοπής των άρθρων 217 επ. του ΚΔΔ, αντιμετώπισε ζητήματα φορολογικών υποχρεώσεων επί κληρονομικής διαδοχής. Κρίσιμο αλλά και συνάμα ενδιαφέρον θέμα, εν προκειμένω, είναι ο τρόπος προσδιορισμού του οφειλόμενου ποσού¹ που επιβάλλεται σε βάρος κληρονό-

¹ Ταμειακή βεβαίωση φορολογικής οφειλής που ανάγεται σε φορολογικό έτος προηγούμενο του 2014.

μου, καθώς μόνο με αυτό τον τρόπο προσδιορίζεται το πρόσωπο του υποχρέου και το ύψος της υποχρέωσης αυτού². Η απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου δέχθηκε ότι η προσβαλλόμενη ατομική ειδοποίηση της Προϊσταμένης της ΔΟΥ είναι πλημμελής και επομένως ακυρωτέα, διότι δεν προσδιορίζεται σε αυτή το ύψος του οφειλόμενου ποσού, αναλόγως της κληρονομικής της μερίδας, ενώ μόνη η αναγραφή των ΑΦΜ των αποβιωσάντων δεν αναπληρώνει τις ελλείψεις αυτές. Για τα επιμέρους ζητήματα σημειώνονται τα ακόλουθα:

II. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟ ΕΝΔΙΚΟ ΒΟΗΘΗΜΑ ΤΗΣ ΑΝΑΚΟΠΗΣ

Η ανακοπή του άρθρου 217 ΚΔΔ, η οποία στρέφεται κατά ατομικής βεβαίωσης (ειδοποίησης) δύναται να θεωρηθεί ότι στρέφεται και κατά της ταμειακής βεβαίωσης, η οποία σε περίπτωση ευδοκιμήσεως της ανακοπής είναι δεκτική ακυρώσεως³. Η ανακοπτόμενη πράξη της ατομικής ειδοποίησης δύναται να θεωρηθεί ότι αποτελεί το πρώτον εκδηλούμενη δήλωση βουλήσεως της διοίκησης περί του τι πρέπει να ισχύει ως δίκαιο σε κάποια ατομική περίπτωση (με δεδομένο ότι δεν μου κοινοποιήθηκε ποτέ ταμειακή βεβαίωση) και γιατί εξαρτιέται αποκλειστικά από την έκδοση και την ύπαρξη προηγούμενης εκτελεστής διοικητικής πράξης και έχει ως σκοπό την είσπραξη του βεβαιωθέντος χρέους. Η ατομική ειδοποίηση ακολουθεί τη νομότυπη ταμειακή βεβαίωση του ποσού του χρέους του οφειλέτη του δημοσίου και αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος του και η αιτία του, έτσι ώστε αυτός να δυνηθεί να στραφεί με τα ένδικα βοηθήματα που προβλέπονται κατά της πράξης. Σε σχέση με τους λόγους που μπορούν να προβληθούν κατά το στάδιο της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου με την άσκηση ανακοπής, αυτοί αφορούν και στο κύρος της διαδικασίας για τη διενέργεια της ταμειακής βεβαίωσης εσόδου.

III. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η ανακοπτόμενη πράξη της ατομικής ειδοποίησης δύναται να θεωρηθεί ότι αποτελεί το πρώτον εκδηλούμενη δήλωση βουλήσεως της διοίκησης περί του τι πρέπει να ισχύει ως δίκαιο σε κάποια ατομική περίπτωση και γιατί εξαρτάται αποκλειστικά από την έκδοση και την ύπαρξη προηγούμενης εκτελεστής διοικητικής πράξης και έχει ως σκοπό την είσπραξη του βεβαιωθέντος χρέους⁴. Η ατομική ειδοποίηση ακολουθεί τη νομότυπη ταμειακή βεβαίωση του ποσού του χρέους του οφειλέτη του δημοσίου και αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος του και η αιτία του, έτσι ώστε αυτός να δυνηθεί να στραφεί με τα ένδικα βοηθήματα που προβλέπονται κατά της πράξης⁵. Σε σχέση με τους λόγους που μπορούν να προβληθούν κατά το στάδιο της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου με την άσκηση ανακοπής, αυτοί αφορούν και στο κύρος της διαδικασίας για τη διενέργεια της ταμειακής βεβαίωσης εσόδου. Ως προς το κύρος της διαδικασίας αυτής ση-

² ΔΕφΘεσσαλονίκης 2071/2023, πρβλ ΣΤΕ 2057-2058/2022, 1718/2013, 1069/2001.

³ ΣτΕ 1357/1993, Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Βλ. Μωυσίδη, δ' έκδ., 2008, σελ. 832.

⁴ ΔΕφΠατρ 72/1989, Δίκη 20/939, ΔΕφΑθ 2424/1988 ΔΔικ 1989/915, ΔΕφΑθ 3040/1991, 3927/92 ΔΔικ 1992/658, 1153, ΔΠρΑθ 1942/2000 ΔΔικ 2000/617.

⁵ Αναφορικά με την εκτελεστότητα της ατομικής ειδοποίησης καταβολής-υπερημερίας βλ. υπ' αριθμ. 2866/2005 ΜονΔιοικΠρωτοδικείου Αθηνών, ΔΦΝ 2006, τ. 60, σελ 738 επ.

μειώνονται τα κάτωθι: Για να χωρήσει νομίμως σε βάρος του οφειλέτη του Δημοσίου η ταμειακή βεβαίωση ποσού οφειλομένων προστίμων και φόρων που επιβάλλονται με τις αντίστοιχα προβλεπόμενες πράξεις (όπως είναι και οι πράξεις επιβολής πολλαπλών τελών), απαιτείται οι πράξεις αυτές να έχουν καταστεί οριστικές, είτε διότι επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε διότι δεν ασκήθηκε προσφυγή, είτε διότι η προσφυγή που ασκήθηκε είναι εκπρόθεσμη. Σε αντίθετη περίπτωση, οι ταμειακές βεβαιώσεις είναι άκυρες, διότι εκδόθηκαν παρά τον νόμο, καθώς οι αντίστοιχοι τίτλοι (βεβαιωτικές πράξεις) δεν συγκροτήθηκαν έγκυρα και δεν έχουν καταστεί οριστικοί κατά την έκδοση των εν λόγω ταμειακών βεβαιώσεων⁶. Το ν.δ. 356/1974 «Περί Κώδικος Εισπραξέως Δημοσίων Εσόδων» (Α' 90) ορίζει, στο άρθρο 2, ότι: «1. (...) η είσπραξη των δημοσίων εσόδων ανήκει στην αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης και των λοιπών οργάνων που ορίζονται με ειδικές διατάξεις για το σκοπό αυτόν (...). 2. Για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (...), νόμιμο τίτλο αποτελούν: α) Τα έγγραφα, στα οποία οι αρμόδιες αρχές προσδιορίζουν, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, τον οφειλέτη, το είδος, το ποσό και την αιτία της οφειλής (...). 3. Η είσπραξη στις περιπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου πραγματοποιείται από τη Φορολογική Διοίκηση μετά την καταχώριση των στοιχείων του νόμιμου τίτλου στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων, είτε κατόπιν αποστολής στη Φορολογική Διοίκηση χρηματικού καταλόγου από την αρχή που απέκτησε το νόμιμο τίτλο είτε με βάση μόνο το νόμιμο τίτλο, εφόσον αυτός έχει περιέλθει με οποιονδήποτε τρόπο στη Φορολογική Διοίκηση. Ο χρηματικός κατάλογος περιέχει τα προσδιοριστικά στοιχεία της οφειλής, του υπόχρεου και των τυχόν συνυπόχρεων ευθυνόμενων τρίτων (...)» και, στο άρθρο 4, ότι: «(...) μετά την καταχώριση του χρέους ως δημοσίου εσόδου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 3, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει ατομική ειδοποίηση, την οποία, είτε αποστέλλει ταχυδρομικά στον οφειλέτη και συνυπόχρεα πρόσωπα είτε την κοινοποιεί σε αυτούς σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013. Στην ατομική ειδοποίηση αναφέρονται τα στοιχεία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου, εφόσον υπάρχει, του οφειλέτη, το είδος και το ποσό του χρέους, συμπεριλαμβανομένων των τόκων που έχουν ήδη υπολογισθεί κατά την κείμενη νομοθεσία, ο αριθμός και η χρονολογία καταχώρισης του χρέους ως δημοσίου εσόδου ή ο τίτλος στον οποίο βασίζεται το χρέος, ο χρόνος και ο τρόπος καταβολής αυτού, η μνεία ότι από την επομένη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του χρέους και μέχρι την τελική εξόφληση αυτού υπολογίζονται οι τόκοι και το πρόστιμο του άρθρου 6 του παρόντος (...)». Στην υπό κρίση περίπτωση από την κοινοποιηθείσα ατομική ειδοποίηση δεν αποδείχθηκε ότι έχει επέλθει οριστική διευθέτηση της ένδικης διαφοράς. Σημειωτέον ότι όλες οι οφειλές αφορούν και παρελθόντα οικονομικά έτη από το 1995 έως και το 2021, για τις οποίες δεν προκύπτει ταμειακή βεβαίωση αυτών. Όπως προαναφέρθηκε, πρωταρχική τυπική προϋπόθεση για να εισπραχθεί ένα δημόσιο έσοδο αποτελεί η ύπαρξη νόμιμου τίτλου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρ. 51 του Π.Δ. 16/1989 (κανονισμός λειτουργίας ΔΟΥ). Κατά την έννοια του άρθρ. 2 παρ. 2 ΚΕΔΕ, νόμιμος τίτλος είναι η εκτελεστή διοικητική πράξη, η οποία ενσαρκώνεται σε δημόσιο έγγραφο του αρμοδίου, σύμφωνα με τη βεβαιωτική διαδικασία, οργάνου και προσδιορίζει την οφειλή και τον οφειλέτη. Παραλλήλως, πρέπει να στηρίζεται σε νόμιμη

⁶ ΜΔΠρΑθ 6535/2005, Νομολογία Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών 2005, σελ. 180-181.

βεβαιωτική διαδικασία που να προκύπτει από δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, συγχρόνως δε πρέπει να αποδεικνύεται ή να πιθανολογείται βέβαιη και εκκαθαρισμένη απαίτηση⁷. Ως εκ τούτου η πράξη χαρακτηρίστηκε ως αντίθετη στον νόμο, καθότι αυτήν δεν προέκυψε ότι έχει καταστεί οριστική.

IV. ΕΠΙΣΠΕΥΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΚΑΤΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΩΝ

Εξάλλου, σε σχέση με το κυρίως ζήτημα, για την επίσπευση αναγκαστικής εκτέλεσης εις βάρος θανόντος υποχρέου απαιτείται η έκδοση ταμειακών βεβαιώσεων οφειλών, στις οποίες να αναφέρονται με σαφήνεια οι κληρονόμοι του υπόχρεου και το ύψος του οφειλόμενου από έκαστο κληρονόμο ποσού, αναλόγως της κληρονομικής του μερίδας, διαφορετικά οι εν λόγω βεβαιώσεις είναι άκυρες. Όσον αφορά στους κληροδόχους, εκείνοι δεν ευθύνονται για τα χρέη της κληρονομιάς. Ειδικότερα, έγκυρες είναι οι ταμειακές βεβαιώσεις που συντάσσονται από την αρμόδια φορολογική αρχή στο όνομα εκάστου κληρονόμου κατά τον χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς και μετά την έκδοση των σχετικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων. Οι εν λόγω βεβαιώσεις, όπου τα αναγραφόμενα ποσά συνολικής οφειλής έχουν υπολογιστεί κατά τον λόγο της κληρονομικής μερίδας έκαστου κληρονόμου, κοινοποιούνται στους εκάστοτε υπόχρεους με την αποστολή ατομικής ειδοποίησης καταβολής, επί της οποίας τα αναγραφόμενα ποσά είναι επιμερισμένα και δεν ανάγονται στο σύνολο της φορολογικής οφειλής. Η έκδοση ταμειακών βεβαιώσεων, που αποτελεί το πρώτο στάδιο για την επίσπευση αναγκαστικής εκτέλεσης, εις βάρος θανόντος υποχρέου, όταν δεν προσδιορίζεται από το περιεχόμενο αυτών με σαφήνεια το πρόσωπο των κληρονόμων του υποχρέου και το ύψος του οφειλόμενου από έκαστο κληρονόμο και όχι κληροδόχο, ο οποίος δεν ευθύνεται για τα χρέη της κληρονομιάς, ποσού, αναλόγως της κληρονομικής του μερίδας είναι άκυρη. Με βάση τη νόμιμη διαδικασία η φορολογική αρχή οφείλει ως εκ του χρόνου επαγωγής της κληρονομιάς να συντάξει, μετά την έκδοση των σχετικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων, ταμειακές βεβαιώσεις στο όνομα εκάστου κληρονόμου της, στις οποίες τα αναγραφόμενα ποσά συνολικής οφειλής έχουν επιμεριστεί κατά τον λόγο της κληρονομικής μερίδας, των οποίων το περιεχόμενο κοινοποιεί στους εκάστοτε υποχρέους με την αποστολή ατομικής ειδοποίησης καταβολής-υπερμερίας, επί της οποίας τα αναγραφόμενα ποσά είναι επιμερισμένα και δεν ανάγονται στο σύνολο της φορολογικής οφειλής. Συνακόλουθα, είναι άκυρη η ατομική ειδοποίηση, εφόσον αυτή, αφενός εδράζεται σε άκυρες κατά τα ανωτέρω ταμειακές βεβαιώσεις και αφετέρου καλεί τον κληρονόμο να καταβάλει το σύνολο των φορολογικών υποχρεώσεων των αποβιωσάντων⁸. Η σχολιαζόμενη απόφαση στη σκέψη 7 δέχθηκε ότι σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής, δεδομένου ότι οι κληρονόμοι δεν είναι υποκείμενα της φορολογικής υποχρέωσης, αλλά αποτελούν τρίτους και η ευθύνη τους γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της επαγωγής της κληρονομιάς, η ιδιότητα του οφειλέτη του Δημοσίου αποκτάται μόνον από και με την έκδοση και κοινοποίηση σε αυτούς της ατομικής ειδοποίησης, με την οποία τους γνωστοποιείται το χρέος και η αιτία του⁹. Στη δε σκέψη 9 ερμήνευσε τις σχετικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα, δεχόμενη ότι ταμειακή

⁷ ΔΕφΠειρ 2707/1996 ΕΔΚΑ 1998/189.

⁸ ΔΠΑ 15304/2020, 18ο τμήμα, δημοσιευμένη στο διαδίκτυο και ΔΠΑ 156/2016, 30ο τμήμα.

⁹ Πρβλ ΣΤΕ 2636/2018, 4357/2014, 844/2012.

βεβαίωση φορολογικής οφειλής που ανάγεται σε φορολογικό έτος προηγούμενο του 2014, μετά τον θάνατο του υποχρέου σε βάρος του οποίου είχε επιβληθεί, πρέπει να ενεργείται σε βάρος των κληρονόμων αυτού και με συγκεκριμένο για κάθε έναν από αυτούς προσδιορισμό του οφειλόμενου ποσού, διότι μόνο με τον τρόπο αυτό προσδιορίζεται το πρόσωπο του υπόχρεου και το ύψος της υποχρέωσης αυτού. Είναι, τέλος, χαρακτηριστικό ότι δεν εξέτασε, ως αλυσιτελείς, τους λοιπούς προβαλλόμενους λόγους, όπως η παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης. Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση να μην επικαλείται δικές της παραλείψεις, για τις οποίες ο διοικούμενος δεν φέρει καμία ευθύνη ή να αγνοεί μια ευνοϊκή για τον διοικούμενο πραγματική κατάσταση που έχει δημιουργηθεί επί μακρό χρονικό διάστημα και να αρνείται το δικαίωμα του να συνάγει της ωφέλιμες έννομες συνέπειες της, τα οφέλη δηλαδή που αυτή συνεπάγεται. Κατά τη νομική θεωρία η αρχή της χρηστής διοίκησης έχει διατυπωθεί ως αρχή που επιβάλλει 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 και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε οικονομικο-κοινωνικές συνθήκες¹⁰.

V. ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Περαιτέρω, η απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου δέχθηκε ότι ενόψει των δικονομικών ρυθμίσεων των ΚΔΔ, ερμηνευόμενων σε συνδυασμό προς το άρθρο 20 παρ. 1 Σ., με το οποίο κατοχυρώνεται το δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας, δεν αρχίζει η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής, ούτε επιτρέπεται η ταμειακή βεβαίωση καταλογισθείσας φορολογικής επιβάρυνσης, αν προηγουμένως δεν έχει κοινοποιηθεί εγκύρως στον υπόχρεο η καταλογιστική πράξη¹¹. Ταμειακή βεβαίωση φορολογικής οφειλής χωρεί μόνον όταν έχει οριστικοποιηθεί η οφειλή, είτε λόγω μη αμφισβήτησης της νομιμότητας της οικείας καταλογιστικής πράξης εξαιτίας άπρακτης παρέλευσης της προθεσμίας άσκησης προσφυγής, είτε λόγω έκδοσης δικαστικής απόφασης κρίνουσας υπέρ της νομιμότητάς της¹².

VI. ΑΝΑΒΟΛΗ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ

Αξιοσημείωτο είναι ότι όπως προκύπτει από το διατακτικό της απόφασης, με αυτήν αναβλήθηκε η έκδοση οριστικής απόφασης, κατά το μέρος που αφορά ορισμένες, αναφερόμενες εκεί, πράξεις καταχώρισης ατομικών οφειλών της ανακόπτουσας στα βιβλία της φορολογικής διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα, όπως αυτό ρητά αναγράφεται, διατάσσεται η συμπλήρωση των αποδείξεων, με την προσκόμιση στη Γραμματεία του Δικαστηρίου, εντός προθεσμίας σαράντα (40) ημερών από την κοινοποίηση της απόφασης, συγκεκριμένων έγγραφων στοιχείων. Είναι φανερό ότι ως προς το σκέλος αυτό η απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων χαρακτηρίζεται ως

¹⁰ ΔΕφΑθ 5008/1997, ΔΕφΛαρ 131/2000, ΔΕφΑθ 2436/2000.

¹¹ ΣΤΕ 644/2018, 4117/2015, 790/2013, 179/2010, 1107/2007.

¹² ΣΤΕ 3013-14/2017.

μη οριστική¹³. Δεν καθίσταται όμως σαφές πάνω σε ποια διάταξη στηρίχθηκε το Δικαστήριο, για να λάβει αυτή την απόφαση. Ούτε στο σκεπτικό, αλλά ούτε και στο διατακτικό αυτής γίνεται ρητή επίκληση της διάταξης που λήφθηκε υπόψη. Κατά κάποιον τρόπο τίθεται, εν προκειμένω, ζήτημα ασάφειας, αναφορικά με τη στοιχειοθέτηση της μείζονος πρότασης του δικανικού συλλογισμού, στοιχείο θεμελιώδες για την κατάφαση της πληρότητας της αιτιολογίας των δικαστικών αποφάσεων, όπως αυτό επιτάσσεται από αυξημένης τυπικής ισχύος συνταγματικές διατάξεις¹⁴. Περισσότερες από μία σχετικές διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διεκδικούν εδώ την εφαρμογή τους. Ενδεικτικά, δύναται να σημειωθούν αυτές των άρθρων 135 και 187 του ν. 2717/1999, χωρίς να αποκλείεται και κάποια άλλη, με βάση τους κανόνες της ερμηνείας. Ο σκοπός της συγκεκριμένης επιλογής δείχνει δυσδιάκριτος.

VII. ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Η αρχή της καλής πίστης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (άρθρο 5 παρ. 1 Σ.) επιβάλλουν στη δημόσια διοίκηση να μην εκμεταλλεύεται τον διοικούμενο ή ακόμη περισσότερο να δημιουργεί καταστάσεις πλάνης, απάτης ή απειλής του. Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση να μην επικαλείται δικές της παραλείψεις, για τις οποίες ο διοικούμενος δεν φέρει καμία ευθύνη ή να αγνοεί μια ευνοϊκή για τον διοικούμενο πραγματική κατάσταση που έχει δημιουργηθεί επί μακρό χρονικό διάστημα και να αρνείται το δικαίωμα του να συνάγει τις ωφέλιμες έννομες συνέπειες της, τα οφέλη δηλαδή που αυτή συνεπάγεται. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στην αρχή της χρηστής διοίκησης συμπλέκονται 2 στοιχεία: α) η ηθική-χρηστά ήθη και β) το δίκαιο. Είναι προφανές πως πρώτιστος και κύριος στόχος της αρχής αυτής είναι η υποστήριξη της ασφάλειας των διοικουμένων και η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη προς τη δράση της διοίκησης. Τα μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης που λαμβάνονται για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια που επιβάλλει και η αρχή της αναλογικότητας¹⁵. Κατά τη λήψη μέτρων του ΚΕΔΕ δεν επιτρέπεται να παραβιάζονται οι αρχές αυτές, η τήρηση των οποίων συνάπτεται με τη νομιμότητα των μέτρων. Όταν δε η εκπρόθεσμη καταβολή οφειλόμενου φόρου οφείλεται σε υπαιτιότητα των οργάνων της ΔΟΥ αντίκειται στις αρχές της χρηστής διοίκησης και δεν είναι νόμιμη η ταμειακή βεβαίωση προσαυξήσεως σε βάρος του αναίτιου υπόχρεου. Αναγκαία προϋπόθεση της έναρξης των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής είναι να καταστεί το βασικό χρέος ληξιπρόθεσμο ύστερα από νόμιμη ταμειακή βεβαίωση ενώ υπάρχει και υποχρέωση της διοίκησης για αναλυτική εκκαθάριση του ποσού των προσαυξήσεων. Η σχολιαζόμενη απόφαση φαίνεται ότι κατά ένα μέρος κατατείνει στην εμπέδωση, έστω και εμμέσως, των ανωτέρω διαπιστώσεων, συμβάλλοντας σημαντικά στη νομική ενίσχυση θεσμών και κανόνων, πολλές φορές δυσνόπων στους πολίτες. □

¹³ Άρθρο 187, παρ. 2 ΚΔΔ.

¹⁴ Άρθρο 93, παρ. 3 Σ., για την ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία των δικαστικών αποφάσεων.

¹⁵ ΔΕφΑθ 1437/1988 ΔΔικ 1989/918.