

«ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΦΔ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ»

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑΣ Ι. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ
Δικηγόρου παρ' Αρείω Πάγω, Διδάκτορας Νομικής ΑΠΘ

Ι.Εισαγωγικά

Με τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, μεταξύ των άλλων, τέθηκαν με το άρθρο 5 συγκεκριμένοι και ενιαίοι κανόνες για την κοινοποίηση όλων των καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής διοίκησης με τις οποίες επιβάλλονται φόροι και πρόστιμα αλλά και άλλων εγγράφων σχετικών με τη φορολογική διαδικασία¹. Οι κανόνες αυτοί εφαρμόζονται για τις πράξεις που εκδίδονται μετά την έναρξη ισχύος του (άρθρο 73 ΚΦΔ) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι την 1-1-2014 ακόμα και εάν αφορούν χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.4 ΚΦΔ.

Η ενοποίηση αυτή οπωσδήποτε απλοποίησε την διαδικασία των κοινοποιήσεων των παραπάνω πράξεων δεδομένου ότι μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας η κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων που εκδιδόντουσαν από τη φορολογική διοίκηση προβλεπόταν ξεχωριστά σε κάθε φορολογία η οποία με συγκεκριμένο άρθρο παρέπεμπε στις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Έτσι, το άρθρο 69 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), το άρθρο 51 ν.2859/2000, το άρθρο 79 στη Φορολογία Κληρονομικών και Γονικών Παροχών (ν.2961/01) . Με το άρθρο 8 παρ.6 του ν. 3943/2011 δε προβλέφθηκε ότι οι εν λόγω πράξεις μπορούσαν να επιδίδονται και με δικαστικό επιμελητή².

¹ Βλ. σχετικώς για το ζήτημα ότι το άρθρο 5 καταλαμβάνει την κοινοποίηση όχι μόνον διοικητικών πράξεων αλλά και εγγράφων που εκδίδονται από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης *Ι.Φωτόπουλο*, Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ, 119.

² Με την 1188/2011 (ΦΕΚ Β΄ 1993) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ορίστηκε αρχικά ότι για φορολογικές πράξεις των οποίων το καταλογισθέν με αυτές ποσό υπερβαίνει το ποσό των 1.000.000,00 ευρώ, η επίδοση λαμβάνει χώρα αποκλειστικά με δικαστικό επιμελητή. Το ποσό αυτό στη συνέχεια μειώθηκε σε 300.000,00 ευρώ, με την ΔΕΛ Α113948/2012 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2756/11.10.2012) και αυξήθηκε εκ νέου σε 1.000.000,00 ευρώ με την 1043/2018 (ΦΕΚ Β΄1002) απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών.

Η κοινοποίηση³ δηλαδή η γνωστοποίηση των φορολογικών πράξεων έχει βαρύνουσα σημασία για την έννομη προστασία των φορολογουμένων δεδομένου ότι συνδέεται με το παραδεκτό των ενδικοφανών προσφυγών, των δικαστικών προσφυγών καθώς και των ανακοπών ενόψει μάλιστα και των σύντομων προσθεσμιών. Κατά το άρθρο 63 παρ.1 ΚΦΔ η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν και σε εξήντα ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 66 ΚΔΔ η προθεσμία για τις φορολογικές διαφορές είναι τριάντα ημερών και αρχίζει σε περίπτωση ρητής πράξης από την κατά νόμο επίδοσή της σε αυτούς, ή σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της και σε περίπτωση παράλειψης, από τη συντέλεσή της. Αντίστοιχες διατάξεις περιέχει και το άρθρο 220 όσον αφορά την προθεσμία των ανακοπών.

Όμως και η κοινοποίηση των φορολογικών εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου έχει ιδιαίτερη σημασία για τον φορολογούμενο διότι μπορεί να οδηγήσει στην απώλεια δικαιωμάτων του, όπως αυτό του δικαιώματος ακρόασης ή να οδηγήσει στην επιβολή προστίμων όπως στην περίπτωση της κοινοποίησης της πρόσκλησης του άρθρου του άρθρου 14 ΚΦΔ.

Με την παρούσα εισήγηση θα επιχειρηθούν να παρουσιασθούν οι διατάξεις του άρθρου 5 καθώς και η εφαρμογή τους στην πράξη από τη φορολογική αρχή, από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών καθώς και η νομολογιακή αντιμετώπισή τους ώστε να καταδειχθούν τυχόν προβλήματα και να εισφερθούν κάποιες σκέψεις στον επιστημονικό διάλογο.

II.Κοινοποίηση πράξεων της φορολογικής διοίκησης κατά το άρθρο 5 ΚΦΔ.

Η κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, προβλέπεται πλέον αναλυτικά στο άρθρο 5 του ΚΦΔ.

³ Σύμφωνα δε με γενική αρχή του διοικητικού δικαίου η κοινοποίηση που αποτελεί μέσο δημοσιότητας, δηλαδή γνωστοποίηση της πράξης, όταν απαιτείται από τις δαιτάξεις, δεν αποτελεί συστατικό στοιχείο της πράξης, η δε παράλειψη της κοινοποίησης ή τα τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης αλλά τη νομιμότητά της βλ. έτσι *Επ. Σπηλιωτόπουλο* με παραπομπή σε νομολογία, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμος Ι, 13^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 178.

Στο άρθρο 5 παρ.2 ΚΦΔ ορίζονται συγκεκριμένοι τρόποι κοινοποίησης των πράξεων που εκδίδει η φορολογική διοίκηση προς τον φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο. Καταρχήν αυτή ορίζεται ότι είναι έγγραφη ή ηλεκτρονική, διακρίνονται δε οι τρόποι κοινοποίησης ανάλογα με το αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο ή για νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

Έτσι αν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του

τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

Στις περιπτώσεις, δηλαδή, των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων προβλέπεται ακόμα ένας επιπλέον-σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα- τρόπος κοινοποίησης ήτοι η παράδοση της πράξης στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Οι τρόποι κοινοποίησης (ηλεκτρονική κοινοποίηση, αποστολή με συστημένη επιστολή και παράδοση στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας) προβλέπονται διαζευκτικά. Ο νομοθέτης όμως πρόβλεψε ρητά την επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο και μόνο στην περίπτωση αυτή υποδεικνύοντας έτσι ότι μόνο σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλο τρόπο μπορεί να γίνεται επίδοση κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ.

Στο ίδιο άρθρο στην παράγραφο 4 ορίζεται ότι με απόφαση του Γενικού Γραμματέα έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32 του παρόντος Κώδικα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή.

Ειδικά όσον αφορά την φορολογία ακινήτων ορίζεται στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου ότι εάν κανένας από τους τρόπους κοινοποίησης που ορίζονται στις παραπάνω παραγράφους 2 και 3 δεν μπορεί να λάβει χώρα, τότε κοινοποίηση πράξης η οποία αφορά τη φορολογία ακινήτων, είναι δυνατόν να συντελεσθεί με επίδοση στον ίδιο ή σε οποιοδήποτε ενήλικο φυσικό πρόσωπο που έχει έννομη σχέση με τον κύριο ή επικαρπωτή του ακινήτου και είναι παρόν στο ακίνητο ή με θυροκόλληση της πράξης στο ακίνητο.

Σκοπός της διάταξης αυτής σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου⁴ ήταν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ παρατηρήθηκε έλλειψη προσωπικού. Σύμφωνα δε με την ίδια

⁴ Σχέδιο νόμου «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις».

έκθεση με την διάταξη αυτή επιχειρείται και ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και η προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα, τη στιγμή που ήδη είχε θεσπιστεί η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων και η ηλεκτρονική κατάθεση δικογράφων (άρθ.49 ν. 4055/2012 σε συνέχεια και των ήδη ισχυουσών διατάξεων του άρθ.22 του ν. 3979/2011 για την νόμιμη κοινοποίηση εγγράφων ηλεκτρονικά, με χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών), προς την κατεύθυνση της επίστευσης των σχετικών διαδικασιών.

Για τους λόγους αυτούς, με το άρθρο 5 του ΚΦΔ προβλέφθηκε μεταξύ των τρόπων κοινοποίησης των πράξεων που εκδίδει η φορολογική διοίκηση η κοινοποίηση αυτών με την αποστολή συστημένης επιστολής καθώς και η ηλεκτρονική κοινοποίηση.

III.Κοινοποίηση των πράξεων με αποστολή συστημένης αποστολής

Όπως προαναφέρθηκε αν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, και αν αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Προκειμένου να προσεγγίσουμε τις παραπάνω διατάξεις και να εξετάσουμε και τα ζητήματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή τους θα πρέπει πρώτα να εξετάσουμε την έννοια της συστημένης επιστολής καθώς επίσης και τη διαδικασία επίδοσής της.

Ο χάρτης υποχρεώσεων προς τους καταναλωτές των ΕΛΤΑ⁵, ο οποίος εκδόθηκε κατ'εξουσιοδότηση του άρθρου 7 παρ.3 ν.3429/2005, και ο οποίος καθορίζει τις καταστατικές υποχρεώσεις, τους όρους υπό τους οποίους η δημόσια επιχείρηση παρέχει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες της προς τους καταναλωτές προβλέπει αναφορικά με τη συστημένη αλληλογραφία ότι: *«B4.5 Επίδοση συστημένης αλληλογραφίας Τα προς διανομή συστημένα αντικείμενα προσκομίζονται από το διανομέα στην αναγραφόμενη διεύθυνση και επιδίδονται με υπογραφή στον παραλήπτη ή στο νόμιμο εκπρόσωπό του. Ειδικά για τις πολυώροφες οικοδομές οι διανομείς υποχρεούνται να επιδώσουν μέχρι τον πρώτο όροφο, αν δεν υπάρχει ανελκυστήρας και σε όλους τους ορόφους της οικοδομής αν*

⁵ www.elta.gr

υπάρχει”. “B4.4 Έκδοση ειδοποιητηρίου.[...] Στην περίπτωση επίδοσης συστημένης αλληλογραφίας και εξόφλησης ταχυδρομικών επιταγών, κατά την οποία απουσιάζει ο παραλήπτης, εκδίδεται ειδοποιητήριο για την προσέλευσή του στο ταχυδρομικό κατάστημα ή θυρίδα υποδοχής στο οποίο αναγράφεται το χρονικό διάστημα παραμονής του ταχυδρομικού αντικειμένου σε αυτό και δεν μπορεί να είναι μικρότερο των είκοσι ημερών».

Σημειώνεται δε ότι και η Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων (ΕΕΕΤ) μετά από σημαντικό αριθμό καταγγελιών, στο πλαίσιο του εποπτικού της ρόλου και με στόχο την προάσπιση των δικαιωμάτων τους, ενημερώνει τους καταναλωτές για τις υποχρεώσεις των ΕΛΤΑ όσον αφορά την υπηρεσία της συστημένης επιστολής, η οποία παρέχεται στο πλαίσιο της Καθολικής Υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, η ΕΕΤΤ επισημαίνει ότι, σύμφωνα με το υφιστάμενο κανονιστικό πλαίσιο και το Χάρτη Υποχρεώσεων προς τους Καταναλωτές (ΧΥΚ) των ΕΛΤΑ, ισχύουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Η διανομή των συστημένων αντικειμένων σε αστικές περιοχές πραγματοποιείται από το διανομέα μόνο μία φορά στην αναγραφόμενη διεύθυνση. Τα συστημένα αντικείμενα επιδίδονται στους ίδιους τους παραλήπτες ή τους πληρεξούσιούς τους, υπογράφοντας σε ειδικά έντυπα των ΕΛΤΑ. Ειδικά για τις πολυόροφες οικοδομές, οι διανομείς υποχρεούνται να επιδώσουν μέχρι τον πρώτο όροφο, αν δεν υπάρχει ανελκυστήρας, και σε όλους τους ορόφους, αν υπάρχει. Σε συγκεκριμένες περιπτώσεις ο παραλήπτης καλείται να παραλάβει το συστημένο αντικείμενο στην είσοδο της πολυκατοικίας. Αν δεν είναι δυνατή η επίδοση του αντικειμένου, εξαιτίας απουσίας του παραλήπτη, ο διανομέας εκδίδει ειδοποιητήριο, το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει ευανάγνωστα τις απαραίτητες πληροφορίες (αριθμός άφιξης, κατάσταση επίδοσης και ώρες συναλλαγής, ώρα έκδοσης του ειδοποιητηρίου, χρονικό διάστημα παραμονής του ταχυδρομικού αντικειμένου στο ταχυδρομικό κατάστημα κ.ά.). Σε περίπτωση που ο παραλήπτης δεν προσέλθει στο κατάστημα μετά το ειδοποιητήριο για την παραλαβή του αντικειμένου, το κατάστημα εκδίδει σε τρεις ημέρες υπενθύμιση ειδοποίησης, την οποία ο διανομέας τοποθετεί στην γραμματοθυρίδα του παραλήπτη. Το συστημένο αντικείμενο παραμένει στο ταχυδρομικό κατάστημα προορισμού για 15 ημέρες και στη συνέχεια, εφόσον δεν επιδοθεί, επιστρέφεται στον αποστολέα».

Από τα παραπάνω προκύπτει με ενάργεια ότι τα προς διανομή συστημένα αντικείμενα επιδίδονται με υπογραφή στον παραλήπτη ή στο νόμιμο εκπρόσωπό του. Σύμφωνα και με τις διατάξεις που διέπουν την υπηρεσία της συστημένης επιστολής δεν νοείται επίδοση του συστημένου χωρίς την ενυπόγραφη παραλαβή του από τον

παραλήπτη. Επομένως εφόσον η επίδοση της συστημένης επιστολής λαμβάνει χώρα με την υπογραφή του παραλήπτη ή του νομίμου εκπροσώπου η κοινοποίηση με την αποστολή συστημένης επιστολής συντελείται μόνο εφόσον αυτή επιδοθεί με υπογραφή στον παραλήπτη ή στον νόμιμο εκπρόσωπό του και όχι μόνο με την αποστολή της. Διαφορετική ερμηνεία της διάταξης ουσιαστικά θα μετέτρεπε την συστημένη επιστολή σε απλή και θα ερχόταν σε αντίθεση με τις παραπάνω διατάξεις περί συστημένης επιστολής⁶.

Ο νομοθέτης όμως ομιλεί για συστημένη επιστολή με την οποία, δεδομένης της προβλεπόμενης διαδικασίας για την επίδοση της διασφαλίζεται με αναμφισβήτητο τρόπο η παράδοση της επιστολής στον φορολογούμενο η οποία θα αποδεικνύεται με την υπογραφή του παραλήπτη. Διαφορετικά, ο νομοθέτης θα όριζε ότι οι πράξεις αποστέλλονται με απλή επιστολή, όπως σε άλλες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Αν η συστημένη επιστολή επιστραφεί στη φορολογική αρχή χωρίς να επιδοθεί τότε η φορολογική διοίκηση πρέπει να επιδιώξει την κοινοποίηση της πράξης με άλλο τρόπο. Αυτό άλλωστε προκύπτει σαφώς από τον ίδιο το νόμο (άρθρ.5 παρ.5, παρ.2 και 3 Ν.4174/2013).

Έχει υποστηριχθεί περαιτέρω ότι και με την παράδοση της επιστολής δεν διασφαλίζεται και η πλήρης γνώση εκ μέρους του φορολογούμενου τού περιεχομένου αυτής ήτοι της αποσταλείσας πράξης, οπότε στην περίπτωση αμφισβήτησης από το φορολογούμενο ότι η παραληφθείσα επιστολή περιείχε τη συγκεκριμένη πράξη θα ήταν δυσχερές για τη φορολογική αρχή να το αποδείξει⁷.

IV.Τεκμήρια νόμιμης κοινοποίησης

Ο νομοθέτης στις επόμενες 5 και 6 παραγράφους του ίδιου άρθρου εισάγει δύο τεκμήρια ένα στην περίπτωση της συστημένης επιστολής και ένα στην περίπτωση της ηλεκτρονικής κοινοποίησης.

⁶ Βλ. και Σπ.Δελαπόρτα, Χρ.Γκίκα : «Η κοινοποίηση-επίδοση με συστημένη επιστολή και η παρερμηνεία του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ.» Λογ 2018, σελ. 911.

⁷ Βλ. σχετικώς Γ.Τερζή, «Οι προβληματικές κοινοποιήσεις των πράξεων της Α.Α. Δ.Ε. με συστημένη επιστολή και η ανεπαρκής θεραπεία τους με την ΠΟΛ 1180/2018», Λογ 2019, σελ. 282

Ειδικότερα ορίζει ότι πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.

Και στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίηση του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.

Όσον αφορά την ηλεκτρονική κοινοποίηση έχει ορθά υποστηριχθεί ότι εν τοις πράγμασι θα δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα λόγω της αδυναμίας μεγάλου μέρους του πληθυσμού να χειρίζεται το ηλεκτρονικό ταχυδρομείο⁸.

Ειδικά σε σχέση με το τεκμήριο σε ό, τι αφορά τις πράξεις που αποστέλλονται ταχυδρομικώς με συστημένη επιστολή η Διεύθυνση Επιστημονικών Μελετών της Βουλής αφού επεσήμανε ότι το δικαίωμα του πολίτη για παροχή έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια αποτελεί θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα (άρθρο 20 παρ.1 Σ), το οποίο κατοχυρώνεται και από την κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974 Ευρωπαϊκή Σύμβαση της Ρώμης του 1950 για τα δικαιώματα του ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α. άρθρα 6 και 13) υπό τη διατύπωση της «δίκαιης δίκης», αποτελεί δε θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου και αφού αναφέρθηκε στις αρχές της αναλογικότητας και της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας κατέληξε ότι το προτεινόμενο τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης οδηγεί σε συνέπειες τέτοιας έντασης -ουσιαστικά στον νομοθετικό αποκλεισμό της δικαστικής προστασίας- οι οποίες δεν τελούν σε αρμονία με τις ανωτέρω αρχές..

⁸ Έτσι, Κ.Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδ.Σάκκουλα, Στ' έκδοση, 2020, σελ. 640.

Ένα ζήτημα το οποίο καταρχήν απασχόλησε επανειλημμένα τις φορολογικές αρχές στην πράξη ήταν αν το τεκμήριο αυτό ήταν καταρχήν μαχητό. Η φορολογική διοίκηση, μετά από συνεχή ερωτήματα με την ΠΟΛ 1180/2018⁹ διευκρίνησε ότι το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό. Κατά την ΠΟΛ: «...Σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.1 Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνεται και από την ΕΣΔΑ (άρθρο 6 και 13) το δικαίωμα του πολίτη για παροχή έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια αποτελεί θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα υπό τη διατύπωση της «δικαιής δίκης», αποτελεί δε θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου (σχετ. και η Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 5 του ν.4174/2013). Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι, κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ (Απόφαση ΕΔΔΑ της 22.4.2010, Καμβύσης κατά Ελλάδας (αρ. προσφυγής 2735/2008), η απλή πιθανολόγηση ως προς την ημερομηνία από την οποία άρχισε να τρέχει η προθεσμία για την άσκηση του ένδικου βοηθήματος, χωρίς να έχει προσδιορισθεί πέρα από κάθε εύλογη αμφιβολία ο χρόνος κατά τον οποίο ο προσφεύγων λαμβάνει πράγματι γνώση της ένδικης πράξης, συνιστά παραβίαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, εφόσον φράσσει στην πράξη την πρόσβασή του στην κατ' ουσίαν εξέταση της υπόθεσής του. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδου του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ».

Ένα άλλο ερώτημα που προκύπτει εν προκειμένω είναι εάν το τεκμήριο αυτό τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση που δεν έχει παραληφθεί η συστημένη επιστολή από τον φορολογούμενο. Ενόψει των όσων προελέχθησαν θεωρούμε ότι η εφαρμογή του τεκμηρίου προϋποθέτει την ενυπόγραφη παραλαβή του συστημένου από τον φορολογούμενο. Τεκμαίρει δηλαδή ο νομοθέτης ότι πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του

⁹ Λογ. 2018, σελ. 1259.

παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα, δηλαδή ότι η πράξη που έχει αποσταλεί με συστημένη επιστολή έχει παραληφθεί από τον φορολογούμενο μετά την παρέλευση 15 ημερών από την αποστολή της¹⁰. Άλλωστε αυτό συνάγεται και από την παραπάνω εγκύκλιο στην οποία αναφέρεται ρητά ότι «... εισάγεται τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή».

Η νόμιμη κοινοποίηση κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων προϋποθέτει την παραλαβή της συστημένης επιστολής, διότι μόνο από τότε ο φορολογούμενος λαμβάνει γνώση της πράξης. Για αυτό άλλωστε ο νομοθέτης, στα τελευταία εδάφια του άρθρου 5 παρ.5, ρητά προβλέπει ότι σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.

Θα προσέκρουε, κατά τη γνώμη μας και στο άρθρο 20¹¹ και 25 του Συντάγματος καθώς και στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ η ερμηνεία ότι μετά την πάροδο 15 ή 30 ημερών από την αποστολή της συστημένης επιστολής θεωρείται ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση αυτής αν και ουδέποτε παρέλαβε το σχετικό ειδοποιητήριο των ΕΛΤΑ και τη συστημένη επιστολή και αυτό επεστράφη. Άλλωστε, κάτι τέτοιο θα αποτελούσε αντίφαση στον ίδιο το νόμο αφού θα μετέτρεπε τη συστημένη επιστολή σε απλή, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, καθοριστικό στοιχείο της έννοιας της συστημένης επιστολής είναι η παράδοσή της στο πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται¹². Επομένως, όταν δεν έγινε ποτέ

¹⁰ «Τεκμήριο νόμιμης ολοκλήρωσης της κοινοποίησης» χαρακτηρίζεται από *Κ.Φινοκαλιώτη*, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδ.Σάκκουλα, Στ' έκδοση, 2020, σελ. 641.

¹¹ Βλ. αναλυτικά για το άρθρο αυτό *Κ.Χρυσόγονου*, Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, 2006, σελ. 433 επ..

¹² Με την ΑΕΔ 2/1999 Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ=ΑρχΝ 1999, 19, Δ/νη 1999, 549, ΔΔικη 1999, 446, ΔΔίκη 2000, 312, ΕΔΚΑ 1999, 182, ΦορΕπιθ 1999, 943, ΦορΕπιθ 2000, 1265) κρίθηκε ότι:«η διάταξη του β' εδαφίου του άρθρου 75 παρ. 2 του ΚΕΔΕ, κατά το μέρος που τάσσει στον οφειλέτη, στον οποίο δεν είχε κοινοποιηθεί έγκυρα το πρόγραμμα του πλειστηριασμού, τρίμηνη προθεσμία ανακοπής, ακόμη και στην περίπτωση που ο οφειλέτης αυτός αγνοεί τον πλειστηριασμό, είναι ανίσχυρη και

παραλαβή του ταχυδρομικού φακέλου από τον φορολογούμενο, τότε δεν τίθεται καν ζήτημα τεκμηρίου κοινοποίησης της πράξης, διότι ακριβώς δεν έλαβε χώρα νόμιμη κοινοποίηση. Το ίδιο συμπέρασμα, άλλωστε, προκύπτει εμμέσως, πλην σαφώς, και από τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων του άρθρου 5 παρ.5 που, στην πιο πάνω περίπτωση, προνοούν για την πραγματική παραλαβή της πράξης από τον φορολογούμενο και μάλιστα με μέριμνα της φορολογικής αρχής¹³.

Δεν μπορεί εδώ να μην υπομνησθεί και η απόφαση του ΕΔΔΑ της 22^{ης} Απριλίου 2010 επί της υπόθεσης «Καμβύσης κατά Ελλάδας»¹⁴, σκέψη 19 στην οποία αναφέρεται : «...Όμως το Δικαστήριο θεωρεί ότι η ασφάλεια δικαίου απαιτεί ότι πριν να εξετάσει αν ο πολίτης τήρησε την προθεσμία για την άσκηση του ενδίκου μέσου που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο, το δικαστήριο που έχει επιληφθεί της υπόθεσης πρέπει να βεβαιωθεί ότι το πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα έχουν θιγεί έλαβε πραγματικά γνώση της επίδικης πράξης για να μπορέσει να την προσβάλει αποτελεσματικά ενώπιον της δικαιοσύνης (βλ. *mutatis mutandis*, Τσιρώνης κατά Ελλάδας, αρ.44584/98, 27, 6 Δεκεμβρίου 2001) ...»

Εξάλλου, ειδικά σε σχέση με την ως άνω διάταξη του άρθρου 5 παρ.5 ως προς το έγγραφο που πρέπει να συνοδεύει τη συστημένη επιστολή σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, και στο οποίο πρέπει να περιλαμβάνονται συγκεκριμένες πληροφορίες κρίθηκε¹⁵ ότι η απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ με την οποία απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας ως εκπροθέσμως ασκηθείσα, πρέπει να ακυρωθεί, κατ' αποδοχή ως βάσιμου του σχετικού λόγου της προσφυγής καθώς το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, στην προκειμένη περίπτωση, ούτε από τα στοιχεία της δικογραφίας προέκυπτε αλλά ούτε και επικαλείτο η φορολογική διοίκηση ότι, εφόσον της επεστράφη από την ταχυδρομική υπηρεσία η προμνησθείσα συστημένη επιστολή που αφορούσε την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα της καταλογιστικής πράξης της

αντισυνταγματική παρά τον προφανή λόγο δημοσίου συμφέροντος, για τον οποίο έχει θεσπισθεί, την ταχεία δηλαδή εκκαθάριση των σχετικών εκκρεμοτήτων για την ασφάλεια των συναλλαγών, διότι καταλήγει να θίγει στον πυρήνα του το δικαίωμα που κατοχυρώνει το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος».

¹³ Βλ. και Ι.Φωτόπουλο, ό.π., σελ.140.

¹⁴ Προσφυγή 2735/2008, ΘΠΔΔ 2011, σελ. 464 επ. (466), βλ. και Ν.Αθανασιάδου, «Η εφαρμογή από το ΣτΕ του τεκμηρίου πλήρους γνώσης ατομικής πράξης για την έναρξη της προθεσμίας της αίτησης ακύρωσης», ΘΠΔΔ, 2011, σελ. 457επ.

¹⁵ Απόφαση ΔΠρΘ 1183/2021.

Προϊσταμένης της ΔΟΥ υπάρχει τέτοιου είδους έγγραφο με το ανωτέρω περιεχόμενο. Η έλλειψη δε του ανωτέρω εγγράφου με τις προμνησθείσες προβλεπόμενες από τον νόμο ουσιώδεις πληροφορίες ως προς τον χρόνο προσκομίσεως, το πρώτον, στην δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση των προς κοινοποίηση εγγράφων, καθώς και ως προς τον λόγο της μη κοινοποιήσεως ή μη βεβαιώσεως της κοινοποιήσεως τούτων από την ταχυδρομική υπηρεσία, καθιστά την με τον ανωτέρω τρόπο κοινοποίηση της πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ μη νόμιμη¹⁶. Η έλλειψη δε του εν λόγω εγγράφου με τις προαναφερθείσες πληροφορίες δεν θεραπεύεται, στην προκειμένη περίπτωση, με τις υπάρχουσες στον εξωτερικό, προδήλως, ταχυδρομικό φάκελο ενδείξεις «ΑΖΗΤΗΤΟ» και «29.11.2018». Εν όψει δε αυτών και δεδομένου του ότι δεν προκύπτει αλλά ούτε και προβάλλει η φορολογική Διοίκηση ότι έχει ακολουθηθεί άλλος προβλεπόμενος στο άρθρο 5 του ν.4174/2013 τρόπος κοινοποιήσεως στην προσφεύγουσα της πράξης επιβολής προστίμου, ούτε προκύπτει χρόνος γνώσεως του περιεχομένου της άλλος από αυτόν που η ίδια η προσφεύγουσα προβάλλει πως έλαβε γνώση της πράξεως αυτής, δηλαδή όταν κατόπιν αιτήσεως της παρέλαβε την εν λόγω πράξη, η ενδικοφανής προσφυγή κατά της πράξης επιβολής προστίμου πρέπει να θεωρηθεί ότι ασκήθηκε εμπροθέσμως.

Εξάλλου, κατά γενική αρχή, για την έναρξη της προθεσμίας της αίτησης ακύρωσης στην περίπτωση των ατομικών πράξεων, για εκείνον τον οποίο η πράξη αφορά(αποδέκτη), απαιτείται η κοινοποίηση σε αυτόν. Η κοινοποίηση πρέπει να γίνεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε η πράξη να περιέλθει στον ενδιαφερόμενο και η κοινοποίηση να αποδεικνύεται με έγγραφο που έχει καταρτισθεί από δημόσιο ή άλλο έγγραφο¹⁷. Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί σχετικώς (ΣΤΕ 169/2015 Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ): *«Κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως του άρθρου 66 παρ. 1 περ. Α υποπερ. α του Κ.Δ.Δ.,[...], απαιτείται για την κίνηση της εν λόγω προθεσμίας αποδεδειγμένη [δηλαδή προκύπτουσα είτε από συγκεκριμένα στοιχεία του φακέλου ή συγκεκριμένα και αποδειχθέντα πραγματικά περιστατικά ικανά να στηρίξουν βέβαιη δικανική πεποίθηση (βλ. Σ.Τ.Ε. 120-3/2014), είτε συνομολογούμενη από τον ίδιο τον προσφεύγοντα] και πλήρης γνώση της προσβαλλομένης πράξεως, ως τέτοιας νοουμένης της γνώσεως ολόκληρης της*

¹⁶ Αποφάσεις ΔΕΦΤρ 369/2018, ΔΕΦΑΘ 3654/2020.

¹⁷ Βλ. *Επ. Σπηλιωτόπουλου*, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 2, 13^η έκδοση, σελ. 92-93. Σχετικώς για κοινοποίηση ταχυδρομικώς με συστημένη επιστολή και αποδεικτικό παραλαβής, από το οποίο να προκύπτει η κοινοποίηση της πράξης και η ημερομηνία της κοινοποίησης (ΣΤΕ 866,1794/1975, 5166/1987).

πράξεως (πρβλ. Σ.τ.Ε. 604/1995 7μ.) και των αιτιολογιών της (βλ. Σ.τ.Ε. 1484/2010, καθώς και Σ.τ.Ε. 246/2008, 981, 1079/2011), ώστε να είναι δυνατόν να ελεγχθεί από τον ενδιαφερόμενο το νόμιμο ή μη της πράξεως και συνεπώς η δυνατότητα ασκήσεως κατ' αυτής προσφυγής (βλ. Σ.τ.Ε. 246/2008, 981, 1079/2011). [...]».

Σε σχέση με το ζήτημα που εξετάζεται με την ΔΕΦΑΘ 1559/2020¹⁸ έγινε δεκτό ότι : «Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, ερμηνευομένων σε συμφωνία με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, που κατοχυρώνει το δικαίωμα παροχής αποτελεσματικής έννομης προστασίας, και το άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (ΦΕΚ 256 Α') με το οποίο κατοχυρώνεται το δικαίωμα δίκαιης δίκης, για να είναι έγκυρη η με συστημένη επιστολή επίδοση της πράξης που εκδίδεται από τη φορολογική διοίκηση, πρέπει να συντάσσεται από τα όργανα των Ελληνικών Ταχυδρομείων (ΕΛΤΑ) απόδειξη (αποδεικτικό) παραλαβής, που πρέπει, επί ποινή ακυρότητας, να περιλαμβάνει ορισμένα ουσιώδη στοιχεία, όπως είναι ο αριθμός της επιδοθείσας πράξης, η ημέρα και ώρα επίδοσης, καθώς και τα ονοματεπώνυμα και η υπογραφή του επιδίδοντος οργάνου και αυτού που την παρέλαβε (πρβλ. ΣΤΕ 169/2015 επταμ. σκ. 6, με την οποία ερμηνεύθηκε διάταξη του Κανονισμού Ασφάλισης του ΙΚΑ, δυνάμει της οποίας οι αποφάσεις που εκδίδονται βάσει του Κανονισμού αυτού είναι δυνατόν να επιδίδονται ταχυδρομικά στον ενδιαφερόμενο). Και τούτο, διότι από την αξιολόγηση του εμπειρέχοντος τα ανωτέρω στοιχεία αποδεικτικού είναι δυνατόν να συναχθεί βέβαιη δικανική πεποίθηση ότι η πράξη επιδόθηκε νόμιμα στον ενδιαφερόμενο και, συνεπώς, έλαβε πλήρη γνώση αυτής, με συνέπεια να αρχίσει να κινείται η προθεσμία για τη άσκηση των κατά νόμο δικαιωμάτων του έναντι της φορολογικής αρχής και στη συνέχεια για τυχόν άσκηση προσφυγής ή ανακοπής ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, συνεκτιμωμένου και του ότι ενδεχόμενη απώλεια των σχετικών προθεσμιών έχει δυσμενέστατες συνέπειες για τον φορολογούμενο».

Συνεπώς, θεωρούμε ότι στην περίπτωση που δεν έλαβε χώρα καθόλου παράδοση της συστημένης επιστολής και ο φάκελλος επέστρεψε στη φορολογική αρχή γεγονός που προκύπτει από τα τηρούμενα στη φορολογική αρχή στοιχεία καταρρίπτεται το τεκμήριο και δεν αρχίζει να τρέχει η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επίσης το ζήτημα αυτό έχει απασχολήσει επανειλημμένα τα δικαστήρια όσον αφορά την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης των διατάξεων των άρθρων 4 παρ.3 του

¹⁸ Διδικ 2020, 775, δημοσίευση Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ.

ΚΕΔΕ και 47 παρ.2 του ΚΦΔ. Επίσης, ως προς το ποιός φέρει το βάρος απόδειξης όσον αφορά το γεγονός της παρίελευσης της αποσταλείσας ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη φορολογούμενο έχει κριθεί ότι η περιέλευση στον οφειλέτη της αποσταλείσας ατομικής ειδοποίησης πρέπει να αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή, προκειμένου να καθίσταται επιτρεπτή η λήψη αναγκαστικών μέτρων σε βάρος του οφειλέτη για τις σχετικές οφειλές¹⁹. Συναφώς, για να είναι έγκυρη η με συστημένη επιστολή επίδοση της πράξης που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, πρέπει να συντάσσεται από τα όργανα των Ελληνικών Ταχυδρομείων (ΕΛ.ΤΑ.) απόδειξη (αποδεικτικό) παραλαβής, που πρέπει να περιλαμβάνει ορισμένα ουσιώδη στοιχεία, όπως είναι ο αριθμός της επιδοθείσας πράξης, η ημέρα και η ώρα επίδοσης, καθώς και τα ονοματεπώνυμα και η υπογραφή του επιδίδοντος οργάνου και αυτού που την παρέλαβε²⁰, ώστε να μπορεί να συναχθεί με βεβαιότητα ότι η επιστολή επιδόθηκε νόμιμα στον παραλήπτη της²¹. .

Έτσι με την απόφαση του ΔΠρΘ 4212/2021 έγινε δεκτό, μεταξύ άλλων, ότι από τις προσκομισθείσες από το καθ'ού Ελληνικό Δημόσιο ατομικές ειδοποιήσεις, εκτυπώσεις της καρτέλας «Στοιχεία Ειδοποιήσεων» από το πληροφοριακό σύστημα «taxis» και την εκτύπωση κατάστασης με κωδικό αντικειμένου των ΕΛΤΑ, προκύπτει μεν η έκδοση των ανωτέρω ατομικών ειδοποιήσεων, δεν αποδεικνύεται, όμως, και το πραγματικό γεγονός της αποστολής τους στη διεύθυνση του ανακόπτοντος δια του ταχυδρομείου με συστημένη επιστολή. Τούτο δε διότι το καθ'ου δεν προσκόμισε αποδεικτικό παραλαβής της προαναφερόμενης συστημένης επιστολής του ΕΛ.ΤΑ., από το οποίο να προκύπτει η ημερομηνία και το πρόσωπο που παρέλαβε το συστημένο, υπογραφοντας σχετικά το αποδεικτικό παραλαβής (πρβλ. ΔΕφΑ 1559/2020,3781,1259/2019). Έκρινε δε αναφορικά με τον ισχυρισμό του καθ'ου ότι τεκμαίρεται γνώση συγκεκριμένων οφειλών καθόσον αφενός αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στην προσωπική θυρίδα του ανακόπτοντος στο taxisnet αφετέρου υπάρχει δυνατότητα πρόσβασης στο πληροφοριακό σύστημα της ιστοσελίδας της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Και τούτο διότι η ηλεκτρονική κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει η φορολογική αρχή γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3979/2011, όπου τίθενται συγκεκριμένες προϋποθέσεις ηλεκτρονικής υπογραφής με συγκεκριμένες διαδικασίες που

¹⁹ ΔΕφΑθ 898/2015, 5406/2014,4070/2013.

²⁰ Πρβλ. ΣτΕ 169/2015 επταμ., βλ. ΔΕφΑθ 4357/2017.

²¹ ΔΠΡΘ 4212/2021.

δεν αποδεικνύεται ότι συντρέχουν εν προκειμένω. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/1-12-2014 και ΠΟΛ 1125/16-4-2014, έχει δημιουργηθεί ειδική διαδικασία για την απόδειξη της κοινοποίησης της πράξης που προβλέπει τη δημιουργία στο σύστημα ηλεκτρονικού εκτυπώσιμου πιστοποιητικού παραλαβής που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο «Λογαριασμό» TAXISnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης, το οποίο καταχωρείται στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί, στοιχεία τα οποία δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει το καθ'ου ότι συντρέχουν εν προκειμένω. Με βάση τα ανωτέρω το Δικαστήριο έκρινε ότι η επικαλούμενη απλή ηλεκτρονική ειδοποίηση και η πρόσβαση στο σύστημα taxis δεν δύναται να υποκαταστήσει τη θεσπισμένη σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1249/1-12-2014 και ΠΟΛ 1125/16-4-2014 διαδικασία ηλεκτρονικής ειδοποίησης, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει το καθ'ου. Ενόψει του ότι το καθ'ου δεν απέδειξε, όπως είχε υποχρέωση, ότι πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης έκθεσης αναγκαστικής κατάσχεσης προέβη σε γνωστοποίηση προς τον ανακόπτοντα των αναγκαστικά επιδιωκόμενων προς είσπραξη ατομικών οφειλών του, το Δικαστήριο έκρινε ότι μη νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη κατάσχεση για τα συγκεκριμένα χρέη²².

Επίσης, ως προς την ανατροπή του μαχητού τεκμηρίου με την απόφαση ΔΠρΘ 8344/2020 κρίθηκε ότι η προσκομιζόμενη εκτύπωση από την ηλεκτρονική σελίδα των ΕΛΤΑ αναφορικά με την πορεία του αντικειμένου με κωδικό «...» ο οποίος είναι ο κωδικός που αναγράφεται στο σώμα του εν λόγω συστημένου αποτελεί πρόσφορο και επαρκές αποδεικτικό μέσο, ικανό να ανατρέψει το προβλεπόμενο από το άρθρο 5 παρ.5 του ν.4174/2013 (μαχητό) τεκμήριο κοινοποίησης και ότι η απαίτηση προσκόμισης από τον φορολογούμενο, και μάλιστα κατ' αποκλειστικότητα, του αποδεικτικού παραλαβής της εκάστοτε συστημένης επιστολής από τα ΕΛ.ΤΑ., ως το πλέον ασφαλές αποδεικτικό μέσο, μεταφέρει σε αυτόν δυσανάλογο (αποδεικτικό) βάρος, δεδομένης, πρωτίστως, της παρόδου ικανού, κατά τεκμήριο, χρονικού διαστήματος από τη διενέργεια συγκεκριμένων

²² Βλ. και ΔΕΑΘ 1035/2021 για το βάρος απόδειξης δημοσίευση Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ).

πράξεων (αποστολή και παραλαβή συστημένου) μέχρι τη συζήτηση της υπόθεσης στο δικαστήριο (ενίοτε δε και μέχρι την έκδοση της σχετικής, ρητής ή σιωπηρής, απορριπτικής απόφασης της ΔΕΔ) σε συνδυασμό με την άγνοια (άλλως την αμφιβολία) από την πλευρά του φορολογούμενου, κατά τον κρίσιμο χρόνο, της αναγκαιότητας φύλαξης αυτού, ενώ, για τον ίδιο λόγο (παρέλευση ικανού χρόνου), αμφίβολη παρίσταται και η διατήρηση του ως άνω αποδεικτικού από την αρμόδια ταχυδρομική υπηρεσία.

Επομένως, το τεκμήριο αυτό ως μαχητό, ανατρέπεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποδείξει με συγκεκριμένα και επαρκή στοιχεία ότι η κοινοποίηση της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης έλαβε χώρα μετά την πάροδο του προβλεπόμενου από την ανωτέρω διάταξη χρονικού διαστήματος (15 ημέρες).

Εν κατακλείδι δεν μπορεί να μην γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις της Ολομέλειας ΣτΕ 616-618/2021²³ σύμφωνα με τις οποίες από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 1599, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 602/2003).

V. Οι Αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Κρίσιμο όμως στο σημείο αυτό είναι να εξετάσουμε την ερμηνεία που δίνεται αναφορικά με τις διατάξεις αυτές με τις αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Από την επισκόπηση μιας σειράς αποφάσεων της ΔΕΔ διαπιστώνει κανείς πώς απορρίπτονται οι ενδικοφανείς προσφυγές ως εκπρόθεσμες κατ'επίκληση του τεκμηρίου, ήτοι ότι η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε πέραν των 30 ημερών αρχής γενομένης της επομένης μετά την παρέλευση του 15ημέρου από την αποστολή της συστημένης επιστολής λαμβανομένου υπόψη της αποστολής της συστημένης επιστολής ακόμη και όταν σε κάποιες περιπτώσεις προκύπτει από τα στοιχεία της φορολογικής αρχής ότι η

²³ Δημοσίευση Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ.

επιστολή επέστρεψε στον αποστολέα ως «αζήτητο» και επομένως δεν παραδόθηκε στον αποστολέα ακόμη μάλιστα και παρά την προβολή σχετικού ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι δεν του κοινοποιήθηκε ποτέ η συστημένη επιστολή²⁴.

Από τα παραπάνω είναι προφανές ότι η φορολογική αρχή καταρχήν αρκείται στην αποστολή της συστημένης για την εφαρμογή του τεκμηρίου ενώ σύμφωνα με τα όσα προαναφέρθηκαν θα όφειλε κατά τη γνώμη μας να ελέγξει εάν παραδόθηκε η συστημένη επιστολή στον φορολογούμενο ή στον νόμιμο εκπρόσωπό του και σε περίπτωση που δεν παραδόθηκε να επιδιώξει την επίδοση της πράξης με άλλο τρόπο.

Επίσης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών σε περίπτωση που από τα στοιχεία του φακέλλου δεν αποδεικνύεται η παράδοση της συστημένης επιστολής θα όφειλε, κατά τη γνώμη μας, να το λάβει υπόψη της και να το αξιολογήσει καθώς το γεγονός αυτό ανατρέπει την εφαρμογή του τεκμηρίου.

VI. Αντί επιλόγου

Καταλήγοντας θεωρούμε ότι πράγματι το θεσμικό πλαίσιο που εισήχθη αναφορικά με τις κοινοποιήσεις των πράξεων συμβάλλει στην ταχύτερη διεκπεραίωση των υποθέσεων και στην εξοικονόμηση πόρων και ανθρωπίνου δυναμικού ωστόσο ο μεγάλος αριθμός αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που απορρίπτουν ενδικοφανείς προσφυγές ως εκπρόθεσμες δεν μπορεί παρά να μας προβληματίσει. Θεωρούμε δε ότι στην επίλυση των τεθέντων προβλημάτων θα συνέβαλε μια εγκύκλιος εκτός να αποφανθεί στο μεταξύ το Ανώτατο Ακυρωτικό.

²⁴ Βλ. αντί πολλών απόφαση ΔΕΔ 2117/27-6-2019, 1754/1.12.2020, ΔΕΔ ΑΘ 97/2020, ΔΕΔ ΑΘ 1375/2018 contra ΔΕΔ ΑΘ 80/2020)