

Η παράλειψη κοινοποίησης της ατομικής ειδοποίησης οφειλής/υπερήμερίας του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ο κανόνας και η εξαίρεση

Στυλιανός Δ. Μαυρίδης, Ειδικός Επιστήμονας Νομικής ΔΠΘ, Μεταδιδάκτωρ Δημοσιονομικού Δικαίου Νομικής ΑΠΘ, Δικηγόρος παρ' Αρείω Πάγω, Αντιπροέδρος ΔΣΘ, Μέλος του ΔΣ της Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ)

1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Η προβλεπόμενη από το άρθρο 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Κ.Φ.Δ.) ατομική ειδοποίηση αποτελεί την πρώτη πράξη, η οποία εκδίδεται κατά το στάδιο που προηγείται της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτέλεσης. Σκοπός δε της ατομικής ειδοποίησης είναι να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος του και η αιτία του, ούτως ώστε να δυνηθεί αυτός να στραφεί με τα ένδικα μέσα που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ανακοπή και αναστολή εκτέλεσης) κατά αυτής ή να προβεί σε ρύθμιση του χρέους του.

Επισημαίνεται ότι η ως άνω ατομική ειδοποίηση του άρθρου 47 του Κ.Φ.Δ. διαφοροποιείται από την ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974, Κ.Ε.Δ.Ε.). Πιο συγκεκριμένα, η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε. δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης. Αντίθετα, αποτελεί πληροφοριακό έγγραφο, η έκδοση του οποίου ακολουθεί τη νομότυπη ταμειακή βεβαίωση του χρέους. Αποσκοπεί δε στην ενημέρωση του οφειλέτη του Δημοσίου ότι διενεργήθηκε σε βάρος του η περιεχόμενη στην ατομική ειδοποίηση ταμειακή βεβαίωση, ούτως ώστε αυτός είτε να στραφεί με τα ένδικα βοηθήματα που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ανακοπή του άρθρου 217 του Κώδικα, αναστολή εκτέλεσης) κατά της πράξης ταμειακής βεβαίωσης, η οποία, σε περίπτωση προσβολής της ατομικής ειδοποίησης, θεωρείται ως συμπροσβαλλόμενη, είτε να προβεί σε ρύθμιση του χρέους του¹.

Αντίθετα, η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 47 του Κ.Φ.Δ. επάγεται την επέλευση σοβαρών εννόμων συνεπειών σε βάρος του υπόχρεου φορολογικής οφειλής. Για τον λόγο αυτό αποτελεί και τη μόνη εκτελεστή, και παραδεκτώσ προσβαλλόμενη με την ανακοπή του άρθρου 217 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Κ.Δ.Δ.), διοικητική πράξη. Η δε πράξη καταχώρισης του τίτλου της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της φορολογικής διοίκησης δεν ταυτίζεται, κατά τη νομική της φύση, με την ταμειακή (εν στενή εννοία) βεβαίωση της οφειλής, η οποία προβλεπόταν από τις προγενέστερες διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. Ειδικότερα, η πράξη καταχώρισης υπό το καθεστώς του Κ.Φ.Δ. αποτελεί εσωτερική απλώς διοικητική διαδικασία, μη παράγουσα για τον διοικούμενο έννομες συνέπειες, καθώς υπηρετεί αποκλειστικά σκοπούς εσωτερικής και λογιστικής παρακολούθησης της πράξης και της οφειλής που αυτή ενσωματώνει από την φορολογική διοίκηση, χωρίς να συνδέεται με το κύρος και τη νομιμότητα της πράξης προσδιορισμού του φόρου, ούτε με το

¹ ΣτΕ 1864/2018, 1367/2016, 2999/2013, 1566/2012 κ.α.

σύννομο της εισπρακτικής διαδικασίας. Κατ' ακολουθίαν, η ως άνω πράξη καταχώρισης φορολογικής οφειλής στερείται εκτελεστότητας².

2. Η έκδοση της ατομικής ειδοποίησης

Για την έκδοση της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 47 του Κ.Φ.Δ. προϋποτίθεται ότι υφίσταται νόμιμος τίτλος. Και τούτο απορρέει από την αρχή της νομιμότητας της διοικητικής δράσης³, η οποία επιβάλλει ως πρωταρχική τυπική προϋπόθεση για την εισπραξη δημοσίου εσόδου την ύπαρξη νόμιμου τίτλου⁴.

Επισημαίνεται ότι υπό το καθεστώς του Κ.Ε.Δ.Ε., ο οποίος εφαρμοζόταν και επί εισπραξης φορολογικών εσόδων πριν την θεσμοθέτηση του Κ.Φ.Δ., ο νόμιμος τίτλος⁵ εκδιδόταν μετά τη συντέλεση της διαδικασίας βεβαίωσης, η οποία αποτελείτο από δύο στάδια. Κατά το πρώτο στάδιο εκδιδόταν από την αρμόδια αρχή η πράξη καταλογισμού, η οποία αποτελούσε εκτελεστή διοικητική πράξη, και με την οποία προσδιοριζόταν και καταλογιζόταν σε βάρος του διοικουμένου το οφειλόμενο ποσό (βεβαίωση εν ευρεία εννοία)⁶. Εν συνεχεία, ακολουθούσε το στάδιο της εν στενή εννοία βεβαίωσης, οπότε και εκδιδόταν, το τριπλότυπο αποδεικτικό παραλαβής του εισπρακτέου εσόδου και, κατ' αυτόν τον τρόπο, συντελείτο η ταμειακή βεβαίωση του δημοσίου εσόδου⁷. Στο στάδιο αυτό η απαίτηση, που ενσωματωνόταν στο νόμιμο τίτλο, εμφανιζόταν ως δημόσιο έσοδο και η εισπραξη αυτού από τις αρμόδιες ταμειακές υπηρεσίες του κράτους διενεργείτο βάσει χρηματικών καταλόγων⁸. Το χρέος, συνεπώς, καθίστατο ληξιπρόθεσμο και άρχιζε η επιβολή προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής. Με την ταμειακή βεβαίωση δημιουργείτο, συνεπώς, υπέρ του Δημοσίου νόμιμος και εκτελεστός τίτλος για την απαίτηση και την αντίστοιχη οφειλή, η οποία καθίστατο εισπραξιμή⁹. Η έκδοση δε ταμειακής βεβαίωσης δεν αποτελούσε εκτέλεση, και για τον λόγο αυτό νομίμως εκδιδόταν κατά το χρονικό διάστημα, κατά το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 200 και 204 του Κ.Δ.Δ., ήταν σε ισχύ προσωρινή διαταγή Προέδρου Διοικητικού Πρωτοδικείου ή απόφαση του εν λόγω Δικαστηρίου, με την οποία αναστέλλετο η εκτέλεση της καταλογιστικής πράξης, ήτοι του νόμιμου τίτλου υπό ευρεία έννοια για τη βεβαίωση και εισπραξη απαιτήσεων, αλλά αναστέλλετο η λήψη λοιπών μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του οφειλέτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε.¹⁰.

Ήδη οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εισάγουν μια νέα διαδικασία βεβαίωσης και εισπραξης των εσόδων, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής

² ΣτΕ Ε.Α. 215-217/2016, ΔΕφΑθ 2848/2020. Βλ. επίσης *Εν. Μπακάλη/Π. Πανταζόπουλο*, Φορολογική Διαδικασία, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 98.

³ Βλ. για την αρχή της νομιμότητας της διοικητικής δράσης σε *Β. Τζέμο*, Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2013, σ. 29.

⁴ *Α. Γέροντας*, Ερμηνεία ΚΕΔΕ, εκδ. Σάκκουλα, 2016, σ. 61.

⁵ Βλ. για τα είδη του νόμιμου τίτλου άρθρο 2 παρ. 2 του Κ.Ε.Δ.Ε.

⁶ *Δ. Τομαράς*, Η αναγκαστική εισπραξη δημοσίων εσόδων κατά τον ΚΕΔΕ (3^η έκδοση), εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σ. 11.

⁷ *Α. Γέροντας*, ό.π., σ. 67· *Δ. Τομαράς*, ό.π., σ. 13.

⁸ *Δ. Ράϊκος*, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δήλωσης, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, 2000, σ. 396 επ.

⁹ *Α. Γέροντας*, ό.π., σ. 67.

¹⁰ ΣτΕ 2279-2280/2017 7μ., 269/2017, 1282/2016 7μ., 1538/2015.

του^{11,12}. Ειδικότερα, καταργείται η διάκριση της βεβαίωσης του φόρου σε εν ευρεία (φορολογική) και εν στενή εννοία (ταμειακή), όπως ίσχυε υπό το νομοθετικό καθεστώς του Κ.Ε.Δ.Ε. Οι ως άνω πράξεις ενοποιούνται, πλέον, σε μία, ήτοι στην πράξη προσδιορισμού φόρου, η οποία αποτελεί και τον εκτελεστό τίτλο. Οι εκτελεστοί δε τίτλοι ορίζονται περιοριστικά στο άρθρο 45 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. και είναι οι εξής: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, και ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό.

Μετά, μάλιστα, τη θεσμοθέτηση των ως άνω περιοριστικώς αναφερόμενων εκτελεστών τίτλων, διαφοροποιούμενων από τους νόμιμους τίτλους που προβλέπονται γενικά για την είσπραξη των λοιπών δημοσίων εσόδων, ο νομοθέτης με το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 4224/2013, τροποποίησε το άρθρο 2 παρ. 2 του Κ.Ε.Δ.Ε. ορίζοντας ότι για τους φόρους και τα λοιπά έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ.

Περαιτέρω, η εκδοθείσα ατομική ειδοποίηση πρέπει να φέρει συγκεκριμένο περιεχόμενο, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 47 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. Ειδικότερα αυτή θα πρέπει να περιέχει τα κάτωθι στοιχεία: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, καθώς και τα στοιχεία του φορολογούμενου, β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει εκδοθεί, γ) την ημερομηνία έκδοσης της ατομικής ειδοποίησης καθώς και παραπομπές στους αντίστοιχους εκτελεστούς τίτλους, συμπεριλαμβανομένων, σχετικών προθεσμιών, ημερομηνιών καταβολής και αριθμού δόσεων, δ) το είδος και το ποσό των οφειλόμενων φόρων, τους τόκους, τα πρόστιμα και την φορολογική περίοδο ή περιόδους ή τις φορολογικές υποθέσεις που αφορούν αυτά, με εξαίρεση αυτά για τα οποία ισχύει νόμιμη ή δικαστική αναστολή πληρωμής, ε) την εντολή καταβολής των ποσών αυτών, στ) τον τρόπο πληρωμής των ανωτέρω, ζ) τον όρο ότι οι τόκοι συνεχίζουν να υπολογίζονται μέχρι την τελική εξόφληση της οφειλής, η) τον όρο ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών που αναφέρονται σε αυτή, εκτός

¹¹ *Αικ. Σεραφείμη*, Η άμυνα του οφειλέτη για χρηματικές απαιτήσεις δημοσίου δικαίου, http://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2019/serafimi_2019.pdf, σ. 7.

¹² Οι φόροι και τα έσοδα, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας απαριθμούνται στο άρθρο 2 αυτού και είναι τα εξής: α. Φόρος Εισοδήματος, β. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), γ. Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.ΙΑ), δ. Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, ε. Φόροι, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλος φόρος, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' και β', στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκοι, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.

εάν ο φορολογούμενος υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών εντός τριάντα (30) ημερών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 43 του Κώδικα.

Ενόψει του ως άνω περιεχομένου που πρέπει να φέρει η ατομική ειδοποίηση, έχει κριθεί ότι η «ατομική ειδοποίηση χρεών», η οποία δεν περιέχει τα περισσότερα από τα ως άνω βασικά στοιχεία που καθορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Δ., αποτελεί πληροφοριακό έγγραφο, και συγκεκριμένα απλό μηχανογραφικό έντυπο εκτυπωθέν από το πληροφοριακό σύστημα φορολογίας TAXIS¹³, και συνεπώς, απαραδέκτως ασκείται κατ' αυτού ανακοπή. Αντίστοιχα, έχει κριθεί ότι η ατομική ειδοποίηση προ κατάσχεσης δεν συνιστά ατομική ειδοποίηση του άρθρου 47 του Κ.Φ.Δ., καθώς δεν περιέχει τα αναγκαία, οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, στοιχεία. Ως εκ τούτου, συνιστά πληροφοριακό έγγραφο χωρίς εκτελεστό χαρακτήρα, μη προσβαλλόμενο παραδεκτώς με ανακοπή¹⁴. Ομοίως, έχει κριθεί ότι η ατομική ειδοποίηση προ ποινικής δίωξης, η οποία δεν φέρει τα χαρακτηριστικά της ατομικής ειδοποίησης καταβολής – υπερημερίας του άρθρου 47 του Κ.Φ.Δ., αποσκοπεί, απλώς, στην ενημέρωση του οφειλέτη ότι επίκειται άσκηση ποινικής δίωξης σε βάρος του, και συνεπώς, δεν συνιστά εκτελεστή διοικητική πράξη υποκείμενη σε ανακοπή¹⁵.

3. Η υποχρέωση προς κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης – Συνέπειες παράλειψης

Μετά την έκδοσή της, η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση, κατ' άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. να κοινοποιήσει την ατομική ειδοποίηση στον φορολογούμενο. Και τούτο, ενόψει του σκοπού που, ως αναφέρθηκε στις εισαγωγικές παρατηρήσεις, αυτή επιτελεί. Σε διαφορετική περίπτωση, η μη περιέλευση ή η καθυστερημένη περιέλευσή της στον οφειλέτη, η οποία θα είχε ως αποτέλεσμα να απωλέσει ο τελευταίος στάδιο δικονομικής προστασίας πριν από τη λήψη των μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης, οδηγεί σε ακύρωση της πράξης εκτέλεσης, εφόσον ο οφειλέτης επικαλεσθεί το γεγονός αυτό¹⁶. Το βάρος δε απόδειξης της περιέλευσης στον οφειλέτη της αποσταλείσας ατομικής ειδοποίησης, φέρει η φορολογική αρχή¹⁷.

Η εν λόγω κοινοποίηση λαμβάνει χώρα, σύμφωνα με την παραπομπή του άρθρου 47 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. στο άρθρο 5 του ίδιου Κώδικα, είτε εγγράφως, είτε ηλεκτρονικώς. Ειδικότερα, εφόσον η κοινοποίηση διενεργείται σε φυσικό πρόσωπο, αυτή συντελείται: α) ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011, β) με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης, γ) με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Όσον αφορά στην κοινοποίηση που διενεργείται σε νομικά πρόσωπα, αυτή δύναται να λάβει χώρα με ένα από τους τρεις ως άνω τρόπους που προβλέπεται για τα

¹³ ΔΕφαΘ 2744/2020, ΔΠρΘεσ 7239/2020.

¹⁴ Πρβλ. ΔΕφαΘ 1685/2020, 2971/2019, ΔΕφΘεσ 1360/2019, βλ. επίσης ΔΠρΑθ 13755/2020, ΔΠρΘεσ 4317/2020. Βλ. όμως και ΔΠρΑθ 15400/2020, η οποία αφού έκρινε ότι η ατομική ειδοποίηση προ κατάσχεσης δεν έφερε τα στοιχεία του άρθρου 47 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. ακύρωσε αυτήν.

¹⁵ Πρβλ. ΣτΕ 3652/2012, ΔΕφΘεσ 1360/2019, 2591/2015, 2224/2015, Βλ. επίσης ΔΠρΘεσ 7521/2020, 7188/2020, 5611/2020.

¹⁶ Πρβλ. ΣτΕ 1074/2017, 3325/2014, 29/2013, 1806/2011, 1705/2008, υπό την ισχύ του προγενεστέρου των ανωτέρω διατάξεων του ν. 4174/2013 νομοθετικού καθεστώτος.

¹⁷ ΔΕφαΘ 3852/2019, 898, 3038/2015, 5406/2014, 4070/2013.

φυσικά πρόσωπα, και επιπλέον με παράδοση στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο αυτού.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 5 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται 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. [...]»*. Για να είναι, όμως, έγκυρη η επίδοση της πράξης, και εν προκειμένω της ατομικής ειδοποίησης, με συστημένη επιστολή πρέπει να συντάσσεται από τα όργανα των Ελληνικών Ταχυδρομείων (ΕΛ.ΤΑ.) απόδειξη παραλαβής (αποδεικτικό), που πρέπει να περιλαμβάνει ορισμένα ουσιώδη στοιχεία, όπως είναι ο αριθμός της επιδιδόμενης ειδοποίησης, η ημέρα και ώρα επίδοσης, καθώς και τα ονοματεπώνυμα και η υπογραφή του επιδίδοντος οργάνου και αυτού που την παρέλαβε, το αποδεικτικό δε αυτό να προσκομίζεται από τη φορολογική Αρχή σε περίπτωση αμφισβήτησης ενώπιον των δικαστηρίων. Και τούτο, διότι από την αξιολόγηση του εμπεριέχοντος τα ανωτέρω στοιχεία αποδεικτικού, είναι δυνατόν να συναχθεί βέβαιη δικανική πεποίθηση ότι η ατομική ειδοποίηση επιδόθηκε νόμιμα στον ενδιαφερόμενο¹⁸.

Αντίστοιχα, στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι *«Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, 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. [...]»*.

Στο πλαίσιο αυτό, φαίνεται ότι οι ως άνω παράγραφοι 5 και 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. καθιερώνουν τεκμήριο κοινοποίησης. Αυτονόητο είναι, όμως, ότι οι ως άνω διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται σύμφωνα προς τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, υπό την έννοια ότι ο φορολογούμενος δύναται να αμφισβητήσει ότι έλαβε χώρα η κοινοποίηση και σε κάθε περίπτωση θα πρέπει, πάντως, να προκύπτει και να αποδεικνύεται, είτε από το σώμα της ατομικής ειδοποίησης είτε από τα στοιχεία του φακέλου, η ημερομηνία επίδοσής της από την φορολογική αρχή¹⁹. Σε διαφορετική περίπτωση υφίσταται παράλειψη κοινοποίησης και συνεπεία αυτής καθίσταται ακυρωτέα η διενεργηθείσα πράξη εκτέλεσης. Επομένως, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις των ως άνω παραγράφων θεσπίζουν μαχητό τεκμήριο γνώσης. Έτσι, για παράδειγμα σε περίπτωση που από το αποδεικτικό κοινοποίησης των ΕΛ.ΤΑ. αποδεικνύεται διαφορετική πραγματική ημερομηνία κοινοποίησης, προφανώς θα ισχύσει αυτή η τελευταία αυτή πραγματική ημερομηνία. Αντίθετη ερμηνεία περί αμάχητου τεκμηρίου γνώσης μετά την παρέλευση των τεθέντων με τις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. προθεσμιών θα παραβίαζε το δικαίωμα σε δικαστική προστασία, κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος.

¹⁸ ΔΕφΑθ 1559/2020, ΔΠρΑθ 14847/2020, 14199/2020, ΔΠρΘεσ 7043/2020.

¹⁹ ΔΕφΑθ 1559/2020, ΔΠρΘεσ 7043/2020.

4. Η νόμιμη παράλειψη κοινοποίησης της ατομικής ειδοποίησης

Κατ' εξαίρεση, δεν απαιτείται κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης εφόσον, σύμφωνα με τα άρθρα 47 παρ. 2 εδ. β' του Κ.Φ.Δ. και 7 του Κ.Ε.Δ.Ε., επιβάλλεται κατάσχεση χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια του φορολογούμενου ή τρίτου. Η διάταξη αυτή, με την οποία παραλείπεται η κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης σε περίπτωση κατάσχεσης χρηματικών ποσών δημιούργησε εριζώμενα ζητήματα κατά την εφαρμογή της.

Ειδικότερα, κατά το μέρος που η διάταξη προβλέπει τη μη κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης στον υπόχρεο φορολογούμενο, ορισμένα Διοικητικά Πρωτοδικεία ερμήνευσαν αυτή (τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 2 εδ. β' του Κ.Φ.Δ.) σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος. Ειδικότερα, δέχτηκαν ότι η τυχόν μη περιέλευση της ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη ή καθυστερημένη τιαυτή, η οποία θα είχε ως αποτέλεσμα να απολέσει ο τελευταίος (οφειλέτης) στάδιο δικονομικής προστασίας προ της λήψης συγκεκριμένου μέτρου εκτέλεσης, όπως η κατάσχεση χρημάτων του εις χείρας τρίτου, οδηγεί σε ακύρωση της πράξης αυτής εκτέλεσης, εφόσον ο οφειλέτης επικαλεσθεί το γεγονός αυτό²⁰. Στην ίδια κατεύθυνση έγινε δεκτό ότι η διάταξη του άρθρου 47 παρ. 2 εδ. β' του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με την οποία δεν απαιτείται η κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης για την επιβολή κατάσχεσης χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια τρίτου, έχει την έννοια ότι δεν απαιτείται, μετά την κοινοποίηση στον οφειλέτη της ατομικής ειδοποίησης καταβολής των οφειλών του και πριν την ενεργοποίηση του δικαιώματος του Δημοσίου να λάβει εις βάρος του τα εν λόγω μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης, μια τρίτη ενδιάμεση κοινοποίηση²¹.

Άλλη μερίδα νομολογίας των Διοικητικών Πρωτοδικείων, έκρινε σε σχέση με την ως άνω διάταξη ότι πάντως, και σε κάθε περίπτωση, για την εφαρμογή της ως άνω διάταξης, προϋποτίθεται ότι έχει ήδη κοινοποιηθεί νομότυπα στον οφειλέτη ο εκτελεστός τίτλος²².

Πράγματι, είναι αυτονόητη η προϋπόθεση ότι σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος να έχει ενημερωθεί για την οφειλή με την επίδοση της καταλογιστικής πράξης. Περαιτέρω, όμως, το σύστημα κατάσχεσης χρηματικών ποσών, όπως διαρθρώνεται από τη συνδυαστική εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. και του Κ.Ε.Δ.Ε. οδηγεί, τελικώς, σε παντελή έλλειψη ενημέρωσης του φορολογούμενου περί των σταδίων της εκτελεστικής διαδικασίας. Ειδικότερα, στο άρθρο 47 παρ. 2 εδ. β' του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται η παράλειψη κοινοποίησης ατομικής ειδοποίησης, στο δε άρθρο 30 παρ. 1 του Κ.Ε.Δ.Ε. η παράλειψη κοινοποίησης κατασχετήριας έκθεσης.

Οι ως άνω διατάξεις εισάγουν περιορισμό στο δικαίωμα δικαστικής προστασίας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος. Δικαιολογητικός λόγος θέσπισης του εν λόγω περιορισμού είναι η αποσόβηση του κινδύνου να καταστεί άκαρπη η επισπευθείσα αναγκαστική εκτέλεση. Και τούτο διότι η τυχόν υποχρέωση κοινοποίησης ατομικής ειδοποίησης, η οποία υπό το καθεστώς του Κ.Φ.Δ., επιτρέπει τη λήψη μέτρων εκτέλεσης μόνο μετά την παρέλευση τριάντα ημερών (σε αντίθεση με το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Ε.Δ.Ε., κατά το οποίο τα μέτρα εκτέλεσης μπορούσαν να επιβληθούν αμέσως μόλις η οφειλή καθίστατο

²⁰ ΔΠρΑθ 17726/2020, 16623/2020.

²¹ ΔΠρΣυρ 454/2019, ΔΠρΚαλ 672/2018, ΔΠρΘεσ 3889/2020.

²² ΔΠρΧαν 149/2020, ΔΠρΗρ 1148/2019.

ληξιπρόθεσμα), θα ενείχε τον κίνδυνο, να σπεύσει ο φορολογούμενος, στο μεσοδιάστημα αυτό, να εισπράξει τα οφειλόμενα σ' αυτόν χρηματικά ποσά, καθιστώντας την εκτέλεση άκαρπη. Αντίστοιχος δε κίνδυνος αδυναμίας είσπραξης των φορολογικών οφειλών μέσω της ανάληψης των χρηματικών ποσών υφίσταται και στην περίπτωση κοινοποίησης της κατασχετήριας έκθεσης στον φορολογούμενο²³.

Ωστόσο, η συνδυαστική εφαρμογή των δύο ως άνω άρθρων (47 παρ. 2 εδ. β' του Κ.Φ.Δ. και 30 παρ. 1 του Κ.Ε.Δ.Ε.) οδηγεί σε πλήξη του πυρήνα του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Και τούτο διότι ο φορολογούμενος αφήνεται εντελώς έκθετος, καθώς δεν ενημερώνεται, τελικώς, για κανένα στάδιο της εκτελεστικής διαδικασίας. Προκειμένου, επομένως, να καταστεί αναλογικός ο ανωτέρω περιορισμός σε σχέση με το σκοπό δημοσίου συμφέροντος που εξυπηρετεί θα πρέπει να προβλεφθεί η κοινοποίηση είτε της ατομικής ειδοποίησης, είτε της κατασχετήριας έκθεσης, σε χρόνο, όμως, μετά την κοινοποίηση αυτής στον τρίτο.

Δογματικά ορθότερη, προκειμένου να διασφαλιστούν τα δικαιώματα τόσο του Δημοσίου προς είσπραξη των χρηματικών ποσών, όσο και του φορολογούμενου προς αποτελεσματική άμυνα, φαίνεται η επιλογή να κοινοποιείται αμελλητί και άμεσα η κατασχετήρια έκθεση, μετά την κοινοποίηση αυτής στον τρίτο, ούτως ώστε να εξισορροπούνται τα αντιτιθέμενα συμφέροντα. Ειδικότερα, με την υιοθέτηση της επιλογής αυτής διασφαλίζονται τόσο τα συμφέροντα του Δημοσίου, καθώς ο τρίτος μετά την κοινοποίηση σ' αυτόν της κατασχετήριας έκθεσης δεν θα δύναται, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 3 του Κ.Ε.Δ.Ε., να αποδώσει προς τον οφειλέτη του Δημοσίου τα κατασχεθέντα, όσο και τα δικαιώματα του φορολογούμενου, προς δικαστική αμφισβήτηση των πράξεων εκτέλεσης. Δεκτών γενομένων των ανωτέρω, και μόνο υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις η παράλειψη κοινοποίησης ατομικής ειδοποίησης στον φορολογούμενο στην περίπτωση κατάσχεσης χρηματικών ποσών, παρίσταται θεμιτός περιορισμός του δικαιώματος δικαστικής προστασίας.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα εν λόγω μέτρα επιβάλλονται σε βάρος τρίτων προσώπων, ευθυνόμενων προσθέτως και αλληλεγγύως για χρέη άλλων προσώπων, τα Διοικητικά Δικαστήρια, εφάρμοσαν την πάγια νομολογία που είχε διαμορφωθεί κατά την ερμηνεία των άρθρων 115 του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) και 4 του Κ.Ε.Δ.Ε.²⁴, όταν η εκτέλεση στρεφόταν σε βάρος τρίτου προσώπου. Έτσι έκριναν ότι

²³ ΣτΕ 2080/2014 7μ.

²⁴ Βλ. ΣτΕ 2636/2018, η οποία έκρινε ότι: «Δεδομένου ότι τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν είναι υποκείμενα της φορολογικής υποχρέωσης, δεν έχουν μετάσχει στη διαδικασία ελέγχου και δεν τους έχει κοινοποιηθεί η πράξη καταλογισμού του φόρου, την οποία, άλλωστε, δεν νομιμοποιούνται να προσβάλλουν, αλλά είναι τρίτοι, των οποίων η ευθύνη γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της είσπραξης του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρείας, τα πρόσωπα αυτά αποκτούν, κατά τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, την ιδιότητα του "οφειλέτη", μόνον από και με την έκδοση και κοινοποίηση προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., μέσω της οποίας πληροφορούνται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους, και τους παρέχεται η δυνατότητα είτε να αμυνθούν αποτελεσματικά, ασκώντας την ανακοπή της παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της ατομικής ειδοποίησης, με την οποία θεωρείται συμπερσβαλλομένη και η ταμειακή βεβαίωση, είτε να προβούν σε ρύθμιση του χρέους τους. Επομένως, αναγκαία προϋπόθεση για την λήψη κατά των ανωτέρω προσώπων οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσης συνιστά η προηγούμενη έκδοση και νόμιμη κοινοποίηση προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., η παράλειψη της οποίας καθιστά άκυρη τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσης, όπως είναι και η κατάσχεση ακινήτου, ενώ η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου, με την οποία ορίζεται ότι η παράλειψη αποστολής της ατομικής ειδοποίησης δεν ασκεί καμία επίδραση στο κύρος των αναγκαστικών μέτρων που λαμβάνονται κατά του οφειλέτη, δεν έχει, οπωσδήποτε, εφαρμογή επί αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος τρίτων, ευθυνόμενων προσθέτως και

η διάταξη του άρθρου 47 παρ. 2 εδ. β' του Κ.Φ.Δ. δεν έχει, οπωσδήποτε, εφαρμογή επί αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος τρίτων, ευθυνόμενων προσθέτως και αλληλεγγύως για χρέη άλλων προσώπων. Και τούτο διότι αντίθετη ερμηνεία θα απέληγε είτε στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος των ως άνω τρίτων προσώπων, χωρίς προηγουμένως να τους έχει δοθεί η δυνατότητα να εξοφλήσουν το χρέος τους, είτε στην απώλεια σταδίου δικονομικής προστασίας τους, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ.1 του Συντάγματος²⁵.

Πράγματι, τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα είναι τρίτοι και δεν αποτελούν τα υποκείμενα της φορολογικής υποχρέωσης. Σημειωτέον ότι δεν έχουν μετάρχει στη διαδικασία ελέγχου και δεν τους έχει κοινοποιηθεί η πράξη καταλογισμού του φόρου, η δε ευθύνη τους γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της είσπραξης του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι του νομικού προσώπου. Επομένως, τα πρόσωπα αυτά αποκτούν την ιδιότητα του «οφειλέτη», μόνο από και δια της έκδοσης και κοινοποίησης προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στο άρθρο 47 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, αναγκαία προϋπόθεση για τη λήψη κατά των ανωτέρω προσώπων οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσης συνιστά η προηγούμενη έκδοση και νόμιμη κοινοποίηση προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στο άρθρο 47 του Κ.Φ.Δ. Εξάλλου, να μεν προ της επιβολής της κατάσχεσης απαιτήσεων ή χρημάτων προς το σκοπό της είσπραξης από τον καθ' ου η διοικητική εκτέλεση των εν γένει δημοσίων εσόδων, δεν κοινοποιείται στον τελευταίο το κατασχετήριο έγγραφο για τον προφανή λόγο ότι, εάν αυτός επληροφορείτο την επικείμενη λήψη του μέτρου, θα έσπευδε να εισπράξει από τον τρίτο τα οφειλόμενα, με αποτέλεσμα τη ματαίωση της ικανοποίησης του συνταγματικού σκοπού της είσπραξης των οφειλομένων στο Δημόσιο ποσών· ωστόσο, λόγοι δημοσίου συμφέροντος περί διασφάλισης των απαιτήσεων του Δημοσίου (κατά τα εκτιθέμενα στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4223/2013) δεν παρίστανται εν προκειμένω ικανοί, ώστε να θέσουν εκποδών την υποχρέωση κοινοποίησης στο συνυπόχρεο της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλών – υπερημερίας. Και τούτο διότι η τελευταία αποσκοπεί στη γνωστοποίηση σε αυτόν του καταχωρισθέντος στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της φορολογικής διοίκησης χρέους, ούτως ώστε αυτός να μπορέσει να αμυνθεί αποτελεσματικά πριν από τη λήψη συγκεκριμένου μέτρου εκτέλεσης.

Πρέπει, βέβαια, να επισημανθεί ότι ως προς τον «τρίτο», η διάταξη δεν φαίνεται να καταλαμβάνει την περίπτωση του αλληλεγγύως ευθυνόμενου. Αντίθετα, κατά την άποψή μας, ρυθμίζει την περίπτωση της κατάσχεσης σε βάρος του πρωτοφειλέτη φορολογούμενου, όταν τα χρηματικά ποσά αυτού βρίσκονται, κατά τα ανωτέρω, απλώς στα χέρια του τρίτου. Δεν πρόκειται, δηλαδή, για κατάσχεση χρηματικών ποσών που ανήκουν στον τρίτο αλληλεγγύως ευθυνόμενο, αλλά για χρηματικά ποσά που ανήκουν στον πρωτοφειλέτη φορολογούμενο, τα οποία απλώς βρίσκονται στα χέρια μόνο τρίτου, παραδείγματος χάρη στα τραπεζικά ιδρύματα. Επομένως, κανένα δικονομικό δικαίωμα δεν χάνει ο τρίτος. Ωστόσο, εάν ήθελε υιοθετηθεί η ερμηνεία ότι η διάταξη αναφέρεται, πράγματι, σε τρίτο αλληλεγγύως ευθυνόμενο, και όχι σε τρίτο στα χέρια του οποίου βρίσκονται απλώς τα χρηματικά ποσά του πρωτοφειλέτη φορολογούμενου, τότε θα πρέπει, σύμφωνα με τα ακριβώς ανωτέρω, με μια σύμφωνη προς το άρθρο 20

αλληλεγγύως για χρέη άλλων προσώπων, εφόσον, τυχόν εφαρμογή της θα απέληγε είτε στην λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος τους, χωρίς προηγουμένως να τους έχει δοθεί η δυνατότητα να εξοφλήσουν το χρέος τους, είτε στην απώλεια σταδίου δικονομικής προστασίας τους». Βλ. ομοίως ΣτΕ 2275, 1074/2017, 1623/2015, 3325/2014, 29/2013, κ.α.

²⁵ ΔΕφΑθ 579/2017, ΔΠρΑθ 12242/2020, 10390/2020, ΔΠρΘεσ 631/2019, ΔΠρΠειρ 3859/2020, 5917/2019.

παρ. 1 του Συντάγματος ερμηνεία, να γίνει δεκτό ότι απαιτείται η κοινοποίηση προς αυτόν ατομικής ειδοποίησης.

Δεύτερη περίπτωση παράλειψης κοινοποίησης ατομικής ειδοποίησης, θεσπίστηκε με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1280/30.12.2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί «Καθορισμού του τύπου και περιεχομένου της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας κατά τις διατάξεις των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του Κ.Ε.Δ.Ε.». Η ως άνω απόφαση εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότησης του άρθρου 47 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., το οποίο ορίζει ότι: «Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ρυθμίζονται ειδικότερα θέματα καθώς και οι λεπτομέρειες εφαρμογής του παρόντος άρθρου». Ειδικότερα, στο άρθρο 1 παρ. 3 της εν λόγω ΠΟΛ προβλέπεται ότι δεν απαιτείται κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης σε περίπτωση που ο φορολογούμενος απωλέσει πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, στο οποίο είχε υπαχθεί κατ' άρθρο 43 του Κ.Φ.Δ.

Ωστόσο, η θέσπιση, το πρώτον, με την ως άνω κανονιστική απόφαση επιπλέον περίπτωσης εξαιρέσεως κοινοποίησης ατομικής ειδοποίησης δεν ευρίσκει κανένα νομοθετικό έρεισμα στην ως άνω εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 47 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., το οποίο παρέχει εξουσιοδότηση μόνο προς ρύθμιση ειδικότερων και λεπτομερειακών θεμάτων. Η θέσπιση δε εξαιρέσεως από τον κανόνα της κατ' αρχήν υποχρέωσης προς κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης δεν αποτελεί, προφανώς, ούτε ειδικότερο, ούτε λεπτομερειακό θέμα. Εξάλλου το ότι η θέσπιση εξαιρέσεων από την υποχρέωση κοινοποίησης δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο της παρούσας κανονιστικής απόφασης προκύπτει και από την ίδια την απόφαση αυτή, η οποία τιτλοφορείται «Καθορισμός του τύπου και περιεχομένου της ατομικής ειδοποίησης».

Δογματικά, πάντως, η παράλειψη κοινοποίησης ατομικής ειδοποίησης στην περίπτωση αυτή θα κινείτο, υπό προϋποθέσεις, στη σωστή κατεύθυνση. Ειδικότερα, κατόπιν της υπαγωγής του φορολογούμενου σε πρόγραμμα ρύθμιση οφειλών, η οποία συνήθως λαμβάνει χώρα μετά την αποστολή προς αυτόν ατομικής ειδοποίησης, ο τελευταίος, κατ' ουσίαν, συνομολογεί ότι γνωρίζει και αποδέχεται την ύπαρξη της οφειλής και το ύψος αυτής²⁶. Γνωρίζοντας, επομένως, ο ίδιος έκτοτε τα στοιχεία αυτά, δεν φαίνεται ότι αποστερείται σταδίου δικαστικής προστασίας, ούτε της δυνατότητας έγκαιρης εξόφλησης του χρέους, ώστε να προσαπαιτείται και να δικαιολογείται η εν προκειμένω αποστολή νέας ατομικής ειδοποίησης για την έναρξη της αναγκαστικής εκτέλεσης. Ωστόσο, σε περίπτωση που ουδέποτε κοινοποιήθηκε ατομική ειδοποίηση στον φορολογούμενο, αλλά αυτός προέβη αυτοβούλως σε ρύθμιση οφειλών, η έναρξη της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης δίχως την αποστολή ατομικής ειδοποίησης γεννά, ιδίως σε περιπτώσεις κατάσχεσης επί χρηματικών ποσών, την ίδια ως άνω προβληματική, όπως αναλύθηκε ακριβώς ανωτέρω. Σε κάθε περίπτωση, πάντως, εφόσον η ως άνω εξαίρεση έχει τεθεί καθ' υπέρβαση των ορίων που προβλέπονται στη νομοθετική εξουσιοδότηση, θα πρέπει, η εν λόγω κανονιστική απόφαση, κατά το μέρος αυτό, να παραμείνει ανεφάρμοστη. Όστε, τελικώς, και στην περίπτωση της έκπτωσης του φορολογούμενου από το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών θα πρέπει να κοινοποιείται σχετική ατομική ειδοποίηση στον φορολογούμενο.

²⁶ Πρβλ. ΣτΕ 2267/2016 7μ. για τη μη υποχρέωση κοινοποίησης ατομικής ειδοποίησης σε περίπτωση υπογραφής πρακτικού διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

5. Συμπερασματικές Παρατηρήσεις

Η έκδοση της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 47 του Κ.Φ.Δ. επάγεται την επέλευση σοβαρών εννόμων συνεπειών σε βάρος του υπόχρεου της φορολογικής οφειλής. Για τον λόγο αυτό η παράλειψη κοινοποίησής της θα πρέπει να αποτελεί εξαιρετικό μέτρο, καθώς στην αντίθετη περίπτωση απόλλυται δικαίωμα άμυνας εκ μέρους του φορολογούμενου. Και τούτο τόσο προς αμφισβήτηση της καταλογισθείσας οφειλής, όσο και προς ρύθμιση αυτής. Εξάλλου, σκοπός της έναρξης της διοικητικής εκτέλεσης, μέσω της αποστολής ατομικής ειδοποίησης, δεν είναι ο αιφνιδιασμός και η καταδυνάστευση του φορολογούμενου, αλλά ο εξαναγκασμός του προς αποπληρωμή ή ρύθμιση των οφειλόμενων φόρων/προστίμων, και, τελικώς, η είσπραξη των φόρων. Επομένως, το πεδίο αυτό θα πρέπει να διαπνέεται από την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, η οποία πληρούται με την κατά κανόνα κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης.