

Αριθμός 157/2023

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 14 Δεκεμβρίου 2022, με την εξής σύνθεση: Μιχαήλ Πικραμένος, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Ευσταθία Σκούρα, Κωνσταντία Λαζαράκη, Μαρία Σταματοπούλου, Βασιλική Μόσχου, Σύμβουλοι, Γεωργία Φλίγγου, Νικόλαος Σεκέρογλου, Πάρεδροι, Γραμματέας η Αναστασία Ζυγουρίτσα, Γραμματέας του Β΄ Τμήματος.

Για να δικάσει την από 13 Δεκεμβρίου 2021 αίτηση:

της Α. Γ. του Β., κατοίκου Ηρακλείου Αττικής (...), η οποία παρέστη με τη Βασιλική Ζαροκανέλλου (Α.Μ. 33805), που τη διόρισε με πληρεξούσιο,

κατά της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με την Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή η αιτούσα επιδιώκει να ακυρωθούν : 1) η υπ' αριθ. 3610/29.10.2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, β) η υπ' αριθ. 51706/15.12.2020 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, γ) η υπ' αριθ. 124/2020 πράξη του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς και κάθε άλλη σχετική πράξη ή παράλειψη της Διοίκησης.

Η πιο πάνω αίτηση εισάγεται στο Β΄ Τμήμα του Δικαστηρίου κατόπιν της από 27 Απριλίου 2022 πράξεως της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του Ν. 3900/2010.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Συμβούλου Βασιλικής Μόσχου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την πληρεξούσια της αιτούσας, η οποία ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους ακυρώσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και την εκπρόσωπο της Ανεξάρτητης Αρχής, η οποία ζήτησε την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο ν Ν ό μ ο

1. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, η οποία κατατέθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λιβαδειάς (αρ. κατάθ. ΠΡ148/13.12.2021), ζητείται η ακύρωση: α) της 3610/29.10.2021 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.), με την οποία απορρίφθηκε ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας κατά: ι) της 51706/15.12.2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος, ύψους 7.936,70 ευρώ και ιι) της 124/2020 πράξης του ως άνω Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ύψους 100 ευρώ και β) των προαναφερθεισών δύο καταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

2. Επειδή, ο ν. 3900/2010 «Εξορθολογισμός διαδικασιών και επιτάχυνση της διοικητικής δίκης...» (Α΄ 213) όρισε στο άρθρο 1 παρ. 1 αυτού, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 παρ. 1 του ν. 4055/2012 (Α΄ 51), τα εξής: «Οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα ή μέσο ενώπιον οποιουδήποτε τακτικού διοικητικού δικαστηρίου μπορεί να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας με πράξη τριμελούς επιτροπής, αποτελούμενης από τον Πρόεδρό του, τον αρχαιότερο Αντιπρόεδρο και τον Πρόεδρο του αρμόδιου καθ' ύλην Τμήματος, ύστερα από αίτημα ενός των διαδίκων ..., όταν με αυτό τίθεται ζήτημα

γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων. ... Η πράξη της Επιτροπής δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες των Αθηνών και συνεπάγεται την αναστολή εκδίκασης των εκκρεμών υποθέσεων, στις οποίες τίθεται το ίδιο ζήτημα. ... Μετά την επίλυση του ζητήματος, το Συμβούλιο της Επικρατείας μπορεί να παραπέμψει το ένδικο μέσο ή βοήθημα στο αρμόδιο τακτικό διοικητικό δικαστήριο. Η απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας δεσμεύει τους διαδίκους της ενώπιόν του δίκης, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι παρεμβάντες. ...». Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, εφόσον αίτημα διαδίκου να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας ένδικο βοήθημα ή μέσο αρμοδιότητας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων για τον λόγο ότι τίθεται με αυτό ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος με συνέπειες για ευρύ κύκλο προσώπων, γίνει δεκτό από την προβλεπόμενη από τις διατάξεις αυτές τριμελή Επιτροπή, το Δικαστήριο εκδικάζει το ένδικο βοήθημα ή μέσο, εφαρμόζοντας ως προς την πληρεξουσιότητα τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 27 του π.δ/τος 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμου για το Συμβούλιο της Επικρατείας» (Α' 8) και κατά τα λοιπά, ως προς το παραδεκτό και το βάσιμο του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου, τις ισχύουσες για το ένδικο βοήθημα ή μέσο οικείες διατάξεις (ΣτΕ 797/2021 Ολ., 815-9/2019, 431/2018, 734/2016, 532/2015, 601/2012 κ.α.), δηλαδή, εν προκειμένω, ως προς το παραδεκτό και το βάσιμο της προσφυγής έχουν εφαρμογή οι οικείες διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α' 97) (ΣτΕ 1439/2020 Ολ., 2290/2015 Ολ., 583/2021 7μ., 3663/2014 7μ., 3410/2014 7μ.), με τη δε απόφασή του το Δικαστήριο μπορεί είτε να επιλύσει μόνο το ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος και να παραπέμψει κατά τα λοιπά την υπόθεση στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο είτε να δικάσει το ένδικο βοήθημα ή μέσο (ΣτΕΟλ. 797/2021, 815-9/2019).

3. Επειδή, η προσφεύγουσα με την από 28.2.2022 αίτησή της (ΠΑ 5/28.2.2022) ζήτησε να εισαχθεί προς εκδίκαση στο Συμβούλιο της Επικρατείας η κατατεθείσα στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Λιβαδειάς, προσφυγή της, για το λόγο ότι με αυτήν τίθεται γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα, με συνέπειες σε ευρύτερο κύκλο προσώπων. Με την 6/2022 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, η οποία αποφασίζει εκ των ενόντων βάσει των προβαλλόμενων ισχυρισμών και των στοιχείων του φακέλου που διαθέτει (ΣτΕΟλ. 601/2012, 431/2018, 815-9/2019) και η οποία δημοσιεύθηκε στις εφημερίδες «ΤΑ ΝΕΑ», στις 4.5.2022, και «ΕΣΤΙΑ», στις 4.5.2022, έγινε δεκτή η ως άνω αίτηση της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, με την ως άνω πράξη της Επιτροπής έγινε δεκτό ότι με την κρινόμενη προσφυγή τίθεται γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα, με συνέπειες σε ευρύτερο κύκλο προσώπων, το οποίο συνίσταται στο εάν, για την έγκυρη ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει η φορολογική διοίκηση, κατ' εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), θα πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κώδικα αυτού, να έχει προηγηθεί σχετική δήλωση – επιλογή του φορολογούμενου ή άλλου προσώπου της ηλεκτρονικής επίδοσης εγγράφων στο Εθνικό Μητρώο Επικοινωνίας Πολιτών, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 παρ. 3 του ν. 4727/2020 (Α' 184). Το ζήτημα αυτό, στοιχεί προς τα προβαλλόμενα με τον πρώτο λόγο της προσφυγής.

4. Επειδή, ακολούθως, με την από 21.7.2022 πράξη του Προέδρου του Β' Τμήματος η κρινόμενη προσφυγή εισήχθη ενώπιον της επταμελούς συνθέσεως, λόγω σπουδαιότητας.

5. Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170, Κ.Φ.Δ.) προβλέφθηκε ενδικοφανής διαδικασία, η οποία σκοπεύει στην επανεξέταση από τη φορολογική διοίκηση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο σε σχέση με ορισμένη πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του, ώστε είτε να επιλυθεί το πρόβλημα, ταχέως, από την ίδια τη Διοίκηση είτε, τουλάχιστον, να εκκαθαριστούν επαρκώς τα λυσιτελώς τιθέμενα νομικά ή/και πραγματικά ζητήματα, προκειμένου, αφενός, να μην επιβαρύνεται ασκόπως ο φόρτος των δικαστηρίων και, αφετέρου, να εξυπηρετείται η οικονομία και η αποτελεσματικότητα της οικείας ένδικης διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς και του ασκούμενου στο πλαίσιο της ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου. Ο σκοπός αυτός της εν λόγω ενδικοφανούς διαδικασίας και η ανάγκη διαφύλαξης του ωφέλιμου αποτελέσματός της δεν αναιρούνται σε περίπτωση που με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων (άρθρο 131 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ν. 2717/1999, Α' 97) προβάλλονται, αναφορικά (και μόνο) με τα κεφάλαια της πράξης που αμφισβητήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και τα αιτήματα που διατυπώθηκαν με αυτήν, νομικές αιτιάσεις, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στην ενδικοφανή προσφυγή. Ειδικότερα, λόγοι με τους οποίους τίθενται αμιγώς νομικά ζητήματα, ήτοι ζητήματα τα οποία ανάγονται στην ισχύ και το κύρος (αυτεπαγγέλτως, άλλωστε, εξεταστέα επί

αντισυνταγματικότητας των νομοθετικών διατάξεων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής - βλ. ΣτΕ 1438/2018 7μ.) ή στην ερμηνεία διατάξεων νόμου ή γενικών αρχών του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, δίχως να προϋποθέτουν έρευνα κρίσιμου πραγματικού, το οποίο δεν έχει τεθεί από την πλευρά του φορολογουμένου με την ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της φορολογικής διοίκησης, δύνανται να προβληθούν παραδεκτώς από την εξεταζόμενη άποψη το πρώτον με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων αυτής. Αντιθέτως, δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να προβληθούν παραδεκτώς το πρώτον με την προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων λόγοι οι οποίοι σχετίζονται με έρευνα περί της συνδρομής πραγματικού, οι οποίοι δεν συμπεριελήφθησαν στην ενδικοφανή προσφυγή, εκτός εάν οι προβαλλόμενες πλημμέλειες προέκυψαν από την επί της ενδικοφανούς προσφυγής απόφαση (αναφορικά π.χ. με τη διαδικασία έκδοσης αυτής ή τη νέα, σε σχέση με εκείνη της αρχικής πράξης, αιτιολογία αυτής) είτε ανέκυσαν οψιγενώς (ΣτΕ 2465/2018 7μ., 2710-2714, 2073, 842/2021, 1686/2019 κ.α.). Εξάλλου, παραδεκτώς προβάλλονται το πρώτον με την προσφυγή ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου λόγοι περί εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής κανόνων δικαίου, οι οποίοι προϋποθέτουν μεν έρευνα περί της συνδρομής ή έλλειψης συνδρομής κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, εφόσον, όμως, αυτά εμπίπτουν αποκλειστικά στη σφαίρα γνώσης της φορολογικής διοίκησης, και όχι του φορολογουμένου, χωρίς να απαιτείται εκ μέρους του δικάζοντος διοικητικού δικαστηρίου ή της φορολογικής διοίκησης εκτεταμένη έρευνα ή διασταυρωτικός έλεγχος της συνδρομής ή έλλειψης συνδρομής τους. Τέτοια περιστατικά μπορούν ιδίως ν' αφορούν τη διενέργεια ή παράλειψη εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης ενεργειών-υλικών πράξεων, τα οποία μόνον η ίδια μπορεί να αποδείξει-βεβαιώσει, όπως λ.χ. περιστατικά σχετικά με την τήρηση εκ μέρους της της διαδικασίας για τη (νομότυπη) κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων της.

6. Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα την 107589/23-6-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, με την οποία δήλωσε στον κωδικό 103 εισόδημα, ύψους 4.080 ευρώ, από μισθώματα, καθώς και στον κωδικό 301 εισόδημα, ύψους 2.252,28 ευρώ από μισθούς, με αποτέλεσμα από την εκκαθάριση της δήλωσης να προκύψει αρχικά πιστωτικό υπόλοιπο, ύψους 130,23 ευρώ. Ακολούθως, όμως, στις 15-12-2020 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 4174/2013 και της εγκυκλίου 2162/2020 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η 51706/15.12.2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος, ύψους 7.936,70 ευρώ. Η πράξη αυτή εκδόθηκε με βάση οίκοθεν τροποποιητική δήλωση, προκειμένου να συμπεριληφθεί εισόδημα που είχε λάβει η προσφεύγουσα από τη Γερμανία, συνολικού ύψους 54.630 ευρώ. Επιπροσθέτως, εκδόθηκε η 124/2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ύψους 100 ευρώ, λόγω της μη συμπερίληψης του ως άνω ποσού στην αρχικώς υποβληθείσα από την ίδια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ως άνω φορολογικού έτους. Η προαναφερθείσα τροποποίηση της αρχικής δήλωσης έγινε με βάση στοιχεία που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, ενώ, ενόψει του ότι από τα ίδια αυτά στοιχεία προέκυπτε ότι παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στη Γερμανία φόρος, ύψους 12.064,52 ευρώ, το ποσό αυτό καταχωρήθηκε στον κωδικό 651 της οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης. Κατά των ως άνω δύο καταλογιστικών πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε την 7708/26.4.2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την 3610/29.10.2021 απόφαση της (Δ.Ε.Δ.). Με την ένδικη προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της τελευταίας αυτής απόφασης της Δ.Ε.Δ., καθώς και των δύο καταλογιστικών πράξεων.

7. Επειδή, σε σχέση με το γενικότερο ενδιαφέροντος ζήτημα, για το οποίο η υπό κρίση προσφυγή εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, η προσφεύγουσα προβάλλει το πρώτον με το δικόγραφο της προσφυγής της ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη, διότι το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει το φόρο έχει παραγραφεί, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. λόγω μη έγκυρης, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με το άρθρο 29 παρ. 3 του ν. 4727/2020, κοινοποίησης των προσβαλλόμενων με την ενδικοφανή προσφυγή της πράξεων. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, σύμφωνα τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ., για να λάβει χώρα έγκυρη ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξης που εκδίδει η φορολογική διοίκηση οίκοθεν/αυτεπαγγέλτως, θα πρέπει προηγουμένως, και ήδη από τη δημοσίευσή του ν. 4727/2020 και εφεξής, να έχει δηλωθεί -

επιλεγεί από τον φορολογούμενο η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων στο Εθνικό Μητρώο Επικοινωνίας Πολιτών (ΕΜΕπ), σε κάθε δε περίπτωση, η φορολογική αρχή, προκειμένου περί ηλεκτρονικής κοινοποίησης, πρέπει να αντλεί τα στοιχεία του φορολογουμένου από το ΕΜΕπ, ώστε να διασφαλίζεται η ταυτοποίησή του και τα ακριβή στοιχεία επικοινωνίας του.

Λαμβανομένου υπόψη ότι, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η ίδια ουδέποτε είχε υποβάλει δήλωση στο ΕΜΕπ περί ηλεκτρονικής κοινοποίησης εγγράφων, η δε φορολογική αρχή ουδέποτε προέβη σε ταυτοποίηση των στοιχείων του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με την ίδια, η ηλεκτρονική κοινοποίηση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων είναι άκυρη ως αντίθετη στο άρθρο 29 παρ. 3 του ν. 4727/2020 και ως παραβιάζουσα την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Περαιτέρω δε η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μόνη η ανάρτηση των πράξεων αυτών στο λογαριασμό της στην εφαρμογή TAXISnet της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων Δημόσιας Διοίκησης, δεν καθιστά έγκυρη την κοινοποίησή τους, με συνέπεια, η τεκμαιρόμενη γνώση τους στις 30.3.2021 - κατόπιν τυχαίας επίσκεψης της ίδιας στην εφαρμογή TAXISnet- να έχει λάβει χώρα σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμου, αναγόμενων στο φορολογικό έτος 2014, είχε ήδη παραγραφεί κατ' άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.. Το Δημόσιο με την από 28.9.2022 έκθεση των απόψεών του επί των λόγων της προσφυγής σε συνδυασμό με το από 16.12.2022 υπόμνημά του, ισχυρίζεται καταρχήν ότι με τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματός του για επιβολή του φόρου δεν τίθεται αμιγώς νομικό ζήτημα, διότι η εξέτασή του προϋποθέτει έρευνα κρίσιμου πραγματικού, ήτοι εάν οι κοινοποιήσεις των ένδικων καταλογιστικών πράξεων έγιναν νομοτύπως και με ποιον ακριβώς τρόπο, εάν η προσφεύγουσα ενημερώθηκε, με ποιον ακριβώς τρόπο και πότε για τις επίμαχες αναρτήσεις των πράξεων αυτών, εάν προκύπτει ότι αυτή όντως έλαβε εγκαίρως γνώση των αναρτήσεων των πράξεων και του περιεχομένου τους κ.λπ.), με συνέπεια, ο λόγος να είναι απαράδεκτος, δεδομένου ότι προβάλλεται το πρώτον με την προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, χωρίς να έχει προηγουμένως προβληθεί με την προαναφερθείσα ενδικοφανή προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα ενώπιον της Δ.Ε.Δ..

8. Επειδή, ενόψει των γενομένων δεκτών στη σκέψη 5, ο λόγος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος, στο πλαίσιο προβολής του οποίου ανακύπτει το προαναφερθέν γενικότερης σημασίας ζήτημα σε σχέση με τις προϋποθέσεις της διαδικασίας ηλεκτρονικής κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, το οποίο προδήλως έχει συνέπειες σε ευρύτερο κύκλο προσώπων, παραδεκτώς προβάλλεται το πρώτον με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, χωρίς προηγουμένως να είχε προβληθεί με την ενδικοφανή προσφυγή την οποία η προσφεύγουσα είχε ασκήσει κατ' αυτών. Τούτο δε διότι η εξέταση του λόγου αυτού, ο οποίος συναρτάται με την ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.,- δεν προϋποθέτει εν προκειμένω εκτεταμένη έρευνα - εκ μέρους ούτε του δικάζοντος δικαστηρίου ούτε της φορολογικής αρχής - πραγματικού σε σχέση με το νομότυπο της τηρηθείσας εκ μέρους της φορολογικής αρχής διαδικασίας, υπό τις προβλεπόμενες στη διάταξη αυτή προϋποθέσεις ηλεκτρονικής κοινοποίησης των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, ούτε και διασταυρωτικούς ελέγχους, δεδομένου ότι το συναρτώμενο με την τήρηση των προϋποθέσεων ηλεκτρονικής κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων πραγματικό, αφορά σε ενέργειες της φορολογικής αρχής, του οποίου η ίδια προδήλως τελεί σε γνώση, έχοντας μόνη αυτή το σχετικό βάρος απόδειξής του, όπως θα καταδειχθεί και στις επόμενες σκέψεις. Τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από το Δημόσιο με την από 28.9.2022 έκθεση των απόψεών του επί των λόγων της προσφυγής σε συνδυασμό με το από 16.12.2022 υπόμνημά του είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

9. Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 616-618/2021 Ολ.), “6. ... 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 (ΣτΕΟλομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕΟλομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 159, 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 (ΣτΕΟλομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις

(ΣτΕΟλομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκερασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαίτερος μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕΟλομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την είσπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο

στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕΟλομ. 1738/2017). 7. Επειδή, τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία έχουν γίνει δεκτά κατά πάγια νομολογία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939 για φορολογία καθαρών προσόδων, ΣτΕ 420/1966, 2052/1983 για φορολογία κληρονομιών, δωρεών, προικών κ.λπ., ΣτΕ 66/1971, 2517/1972, 2240/1974, 1801-1803, 2499-2500/1975, 732/1990, 329, 523/2000 για φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, ΣτΕ 732/1990, 5461, 5470/1996, 2101/2001, σύμφωνα με τις οποίες η φορολογική αξίωση του Δημοσίου δεν θεωρείται παραγραφείσα, όταν, αν και δεν έγινε κοινοποίηση της σχετικής καταλογιστικής πράξης ή η γενόμενη κοινοποίηση είναι άκυρη, ο φορολογούμενος άσκησε κατ' αυτής προσφυγή σε χρόνο, κατά τον οποίο δεν είχε παρέλθει ο χρόνος της παραγραφής), αποτυπώθηκαν παγίως και στη φορολογική νομοθεσία. Ειδικότερα, πλείστες όσες διατάξεις προέβλεπαν ως προϋπόθεση διακοπής της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου την εντός της οικείας προθεσμίας κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, όπως στη φορολογία εισοδήματος τα άρθρα 68 [του] ν.δ. 3323/1955 (Α' 214) και 84 [του] Κ.Φ.Ε. [ν. 2238/1994, Α' 151], στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, προικών κ.λπ. τα άρθρα 102 [του] ν.δ. 118/1973 (Α' 202) και 102 [του] ν. 2961/2001 (Α' 266) (πρβλ. ΣτΕ 2792/1987, 2101/2001, 1260/2011, 101/2012), στη φορολογία ακίνητης περιουσίας τα άρθρα 17 [του] ν. 11/1975 (Α' 34) (πρβλ. ΣτΕ 1155/1991, 2801/1994 7μ., 823/1995) και 45 [του] ν. 3842/2010 (Α' 58), στη φορολογία προστιθέμενης αξίας τα άρθρα 52 [του] ν. 1642/1986 (Α' 125) και 57 [του] ν. 2859/2000 (Α' 248) (ΣτΕ 616-618/2021 Ολ.).

10. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170, Κ.Φ.Δ.), ο οποίος ισχύει από την 1.1.2014 (βλ. άρθρο 67, αναριθμηθέν σε 73 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, Α' 129) και ως εκ τούτου είναι εφαρμοστέος κατά το ένδικο φορολογικό έτος 2014, ορίζει, στο άρθρο 1 ότι: «Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «Ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού, [βεβαίωσης] και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.», στο άρθρο 2 «Πεδίο εφαρμογής», όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 39 παρ. 2 του ν. 4223/2013 (Α' 287), ότι: «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α. Φόρο Εισοδήματος. β. στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.», στο άρθρο 5 «Κοινοποίηση πράξεων», όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 39 παρ. 8 του ν. 4223/2013, ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν 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, γ) ... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ... 4. 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. 5. ... 6. 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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης. 7. ...», στο άρθρο 10 «Έγγραφή στο φορολογικό μητρώο» (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του αρχικά με το άρθρο 40 παρ. 1 του ν. 4223/2013, στη συνέχεια με το άρθρο 40 παρ. 2 του ν. 4410/2016 και την αντικατάστασή του με το άρθρο 355 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) ότι «1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική

νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ... β. ... γ. ... Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. δ. ... ε. ... 2. ... 3. α. Ο φορολογούμενος φυσικό ή ... πρόσωπο ή ... υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ... με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής. ... β. ... 4. ... 5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παραλείψει τις δηλωτικές του υποχρεώσεις, δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής και παρακράτησης των φόρων και από τις λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις. 6. ...” και στο άρθρο 11 “Αριθμός φορολογικού μητρώου”, ότι: “1. Η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο. 2. Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου, ο οποίος δύναται να επεκτείνεται κατά ένα πρόθεμα, χρησιμοποιείται σε όλες τις φορολογίες στις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας και σε όσες άλλες περιπτώσεις προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. 3. ... 4. ... 5 ... 6. ... 7. ... 8. ... 9. Η Φορολογική Διοίκηση χρησιμοποιεί τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε μορφή επικοινωνίας με τον φορολογούμενο σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις του. 10. ... ». Περαιτέρω, στο άρθρο 32 του εν λόγω Κώδικα “Διοικητικός προσδιορισμός φόρου” ορίζεται ότι “1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στο φορολογούμενο (έτσι όπως η παρ. 1 ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 46 παρ. 2 του ν. 4223/2013) 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου” και στο άρθρο 36 παρ. 1 αυτού “Παραγραφή”, ορίζεται ότι: “1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης 36 του Κ.Φ.Δ. ...”. Στην αιτιολογική έκθεση της (αρχικής) διάταξης του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., με την οποία το πρώτον ρυθμίστηκε ο τρόπος ηλεκτρονικής κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής διοίκησης, διαλαμβάνεται ότι: “Με το άρθρο 5 σκοπεύεται κατ’ αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος μάλιστα, ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ παρατηρείται έλλειψη προσωπικού, εξαιτίας ίσως των πολυάριθμων συνταξιοδοτήσεων σε συνδυασμό με τις μετατάξεις και τα αντικίνητρα που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν. 4024/2011 «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο - βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015». Αυξήθηκε συνεπώς δυσανάλογα ο αριθμός των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς ή προστίμου και αντίστροφα μειώθηκε ο ρυθμός επιδόσεων πράξεων των Φορολογικών και Τελωνιακών Αρχών που πρέπει να επιδίδονται με υπαλλήλους της υπηρεσίας, αφού εξάλλου, με τροποποίηση της σχετικής Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1188/2011 [Β’ 1993] με την ΔΕΛ Α1139948 ΕΞ 2012 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β’ 2756/11-10-2012), ορίστηκε υποχρεωτική επίδοση με δικαστικούς επιμελητές μόνο όταν το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ. [Ακολουθως με την ΠΟΛ.1043/2018 (Β’ 1002) το ποσό των 300.000 ευρώ ορίστηκε σε 1.000.000 ευρώ]. Επιχειρείται επίσης ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και η προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα, τη στιγμή που ήδη έχει θεσπιστεί η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων και η ηλεκτρονική κατάθεση δικογράφων (αρθ. 49 ν. 4055/2012 σε συνέχεια και των ήδη ισχυουσών διατάξεων του αρθ. 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, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακά οι σχετικές πράξεις.”

11. Επειδή, εξάλλου, κατ’ εξουσιοδότηση της παρ. 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε, αρχικώς, η ΠΟΛ.1125/2014 με θέμα “Καθορισμός λεπτομεριών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Α’ 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής

Διοίκησης” του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Β΄ 1171). Ειδικότερα, στο άρθρο 1 αυτής με τίτλο “Πεδίο Εφαρμογής”, ορίζεται ότι: “Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, κατά το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων καθώς και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω νόμου, όπως ισχύουν, των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), και των ατομικών ειδοποιήσεων του άρθρου 47 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 4 και 7 του Ν.Δ. 356/1974, ΚΕΔΕ (Α΄ 90)”, στο άρθρο 2 “Υποχρεώσεις Φορολογουμένων”, ότι: “Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.”, στο άρθρο 3 “Διαδικασία Κοινοποίησης” ότι: “Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.”, στο άρθρο 4 (Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης), ότι: “Με την παραλαβή στο «Λογαριασμό» TAXISnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα TAXISnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό 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 ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.” και στο άρθρο 5 (Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης), ότι: “Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται.”. Εξάλλου, στην Εγκύκλιο Ε.2162/13.10.2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα “Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ.” και ειδικότερα στην παρ. Γ8 αυτής ορίζεται ότι “Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο TAXISnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.”.

12. Επειδή, ακολούθως με το άρθρο 1 του ν. 4386/2016 (Α΄ 94) συνεστήθη η “Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων” με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της, η οποία απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές, αλλά μόνο σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Στο άρθρο 2 του νόμου αυτού απαριθμούνται ενδεικτικά οι αρμοδιότητές

της, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων, καθώς και η είσπραξη λοιπών δημοσίων εσόδων (περ. α), η ανάπτυξη, επικαιροποίηση, συντήρηση, λειτουργία και χρήση του λογισμικού εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων ή η προμήθειά του, που είναι απαραίτητη για την απρόσκοπτη και αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων της και η ασφάλεια και διαχείριση των δεδομένων που προέρχονται από τις δραστηριότητές της, όπως ιδίως λογισμικού εφαρμογών που υποστηρίζουν τις κύριες αρμοδιότητες των Φορολογικών και των Τελωνειακών υπηρεσιών και του Γενικού Χημείου του Κράτους (περ. ιθ), η παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τον πολίτη, τις επιχειρήσεις, τους φορείς του δημόσιου τομέα για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και διαφάνειας (περ. κ), ο καθορισμός της τεχνολογικής στρατηγικής της, ως προς το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (περ. κα). Περαιτέρω, στο άρθρο 37 εδ. β' - δ' του αυτού νόμου, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι "Το λογισμικό εφαρμογών των Πληροφοριακών Συστημάτων και υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης που άπτονται των αρμοδιοτήτων της Αρχής σχεδιάζεται και αναπτύσσεται μόνο από την Αρχή και τίθενται σε παραγωγική λειτουργία κατ' εντολή της. Η Αρχή έχει την αποκλειστική διαχείριση των δεδομένων και του λογισμικού εφαρμογών των Πληροφοριακών Συστημάτων της και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησής της. Τα δεδομένα που διαχειρίζεται η Αρχή ανήκουν στο Υπουργείο Οικονομικών. Οι διαδικασίες τήρησης, πρόσβασης, διάθεσης, χορήγησης και δημοσιοποίησης των δεδομένων διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 Α' 170), του άρθρου 11 του Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001 Α' 265), καθώς και από τις διατάξεις περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Η Αρχή έχει την αποκλειστική διαχείριση των δικτυακών τόπων που χρησιμοποιεί για την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις αρμοδιότητές της. Το λογισμικό εφαρμογών των Πληροφοριακών συστημάτων, οι υπηρεσίες Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και οποιοδήποτε άλλο θέμα αρμοδιότητας της Αρχής που παρέχονται μέσω δικτυακών τόπων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων και Διοικητικής Υποστήριξης (Γ.Γ.Π.Σ. και Δ.Υ.) ή άλλων υπηρεσιών μεταφέρονται σε δικτυακούς τόπους της Αρχής το αργότερο μέχρι τις 31.3.2017". Εξάλλου, στο άρθρο 47 παρ. 5 του ν. 4623/2019 (Α' 134) ορίζεται ότι τα φορολογικά και τελωνειακά δεδομένα, τα διαχειρίζεται αποκλειστικά η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 4389/2016, ενώ δεν εμποδίζεται η χορήγηση των φορολογικών και τελωνειακών δεδομένων για σκοπούς διαλειτουργικότητας, υπό τις προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 17 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, το άρθρο 11 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, καθώς και τις διατάξεις περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

13. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Δ. καθιερώνεται ως τρόπος κοινοποίησης, μεταξύ άλλων, των πράξεων που εκδίδει η φορολογική διοίκηση σύμφωνα με τον Κώδικα αυτό, η διενέργεια ηλεκτρονικής κοινοποίησης είτε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3979/2011, οι διατάξεις 1 έως 37 του οποίου, πάντως, καταργήθηκαν με το άρθρο 108 περ. στ' του ν. 4727/2020 (Α' 184/23-9-2020) και δεν ίσχυαν κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων είτε στο λογαριασμό του προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης. Ειδικότερα, κατά τα διαλαμβανόμενα στην από 28.9.2022 έκθεση των απόψεων του Δημοσίου επί των λόγων της προσφυγής σε συνδυασμό με το από 16.12.2022 υπόμνημά του, με τη διαγραφόμενη στις διατάξεις του άρθρου 5 (παρ. 2 περ. α') και (παρ. 6) του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με τις ειδικότερες ρυθμίσεις της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1125/2014 τίθενται ενιαίοι κανόνες, ειδικοί και συγκεκριμένοι αποκλειστικώς εφαρμοστέοι σε περίπτωση ηλεκτρονικής κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων που εκδίδει η φορολογική διοίκηση, ώστε να διασφαλίζεται ότι ο φορολογούμενος λαμβάνει νόμιμα γνώση αυτών, τους οποίους ισχυρίζεται ότι ακολούθησε εν προκειμένω η φορολογική αρχή. Ειδικότερα, σύμφωνα με την, κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., ΠΟΛ.1125/2014, η ηλεκτρονική κοινοποίηση της πράξεως στο λογαριασμό του προσώπου που αφορά αυτή ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού του εκπροσώπου στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης, στο οποίο ο φορολογούμενος οφείλει προηγουμένως να έχει αποκτήσει κωδικό πρόσβασης και να έχει δηλώσει στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας, συντελείται: ι) με την ανάρτηση της καταλογιστικής πράξεως κ.λπ. και των συγκοινωνιούμενων με αυτήν εγγράφων στο Λογαριασμό του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet και ιι) την εν συνεχεία αποστολή ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα από το φορολογούμενο διεύθυνση του ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου. Η τήρηση της προπεριγραφείσας

διαδικασίας ηλεκτρονικής κοινοποίησης, μεταξύ άλλων, των καταλογιστικών πράξεων, εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, με την οποία σκοπείται η αποφυγή περιπτώσεων πλημμελών επιδόσεων, δεν συναρτάται με τυχόν υπόδειξη του φορολογούμενου αυτής ως προτιμώμενης, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2 της προαναφερθείσης ΠΟΛ.1125/2014, η δημιουργία λογαριασμού εκ μέρους του φορολογούμενου στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης προβλέπεται ως υποχρεωτική. Η υποχρεωτικότητα αυτή σε συνδυασμό με το πλέγμα διατάξεων στο άρθρο 11 του Κ.Φ.Δ. για την απόδοση σε κάθε φορολογούμενο αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ), διασφαλίζουν καταρχήν την ταυτοποίηση και επιβεβαίωση της ταυτότητάς (αυθεντικοποίηση) του φορολογουμένου ικανοποιώντας την τήρηση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αλλά και του συνταγματικά κατοχυρωμένου στο άρθρο 5Α του Συντάγματος γενικού δικαιώματος πληροφόρησης του πολίτη, εν προκειμένω του φορολογούμενου, σε σχέση με υποχρεώσεις του με σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις για την περιουσία του, εκπληρώνοντας, παράλληλα την υποχρέωση του Κράτους να διευκολύνει την πρόσβαση των πολιτών σε πληροφορίες σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επιπλέον, η εκ παραλλήλου με την ανάρτηση της κοινοποιούμενης πράξης στο Λογαριασμό του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet δημιουργία στο αυτό σύστημα ηλεκτρονικού εκτυπώσιμου πιστοποιητικού παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει τα αναφερόμενα στο άρθρο 5 της ως άνω ΠΟΛ.1125/2014 στοιχεία, το οποίο καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί, σε συνδυασμό με την καθιερούμενη πρόσθετη υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να ειδοποιήσει το φορολογούμενο για την έκδοση και ανάρτηση της πράξης δια της αποστολής ηλεκτρονικού μηνύματος στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, στην οποία (ειδοποίηση) αναφέρεται ο ΑΦΜ του φορολογούμενου, το όνομα/επωνυμία και το είδος της αναρτηθείσας πράξης κ.λπ., συνιστούν κεφαλαιώδους σημασίας διαδικαστικές προϋποθέσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής διοίκησης και τούτο διότι η τήρησή τους επέχει θέση επίδοσης της καταλογιστικής πράξης, δεδομένου ότι μέσω αυτών διασφαλίζεται η εξακρίβωση του ακριβούς χρόνου κατά τον οποίο έλαβε χώρα η αποστολή, παραλαβή και πρόσβαση του φορολογούμενου στο περιεχόμενο της πράξης, η οποία συνεπάγεται την έναρξη εννόμων συνεπειών (λ.χ. διακοπή της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου) ή προθεσμιών (λ.χ. αυτές που αφορούν την άσκηση διοικητικών προσφυγών ή ενδίκων βοηθημάτων). Ενόψει αυτών, με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με την κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 6 του εν λόγω άρθρου εκδοθείσα ΠΟΛ.1125/2014, ρυθμίζεται κατά τρόπο εξαντλητικό η διαδικασία της ηλεκτρονικής κοινοποίησης των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, η οποία καθιερώνεται προς το δημόσιο συμφέροντος σκοπό της επίτευξης των σχετικών διαδικασιών βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών εσόδων.

14. Επειδή, κατόπιν της επιλύσεως του ζητήματος που ετέθη με την, κατ' αποδοχήν της προαναφερθείσης αιτήσεως της προσφεύγουσας, 6/2022 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, το Δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να κρατήσει την υπόθεση και να δικάσει την προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010.

15. Επειδή, στην από 28.9.2022 έκθεση των απόψεών του το Δημόσιο επί των λόγων της προσφυγής σε συνδυασμό με το από 16.12.2022 υπόμνημά του ισχυρίζεται ότι οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις αναρτήθηκαν στην προσωπική θυρίδα της προσφεύγουσας στο λογαριασμό της στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXISnet, η μεν πρώτη την 15.12.2020 και η δεύτερη την 17.12.2020, ενώ ειδικώς ως προς τη δεύτερη (την πράξη επιβολής προστίμου) επικαλείται και προσάγει την εξηγμένη από το TAXISnet εκτύπωση, από την οποία αποδεικνύεται ότι εστάλη στην προσφεύγουσα ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από την ίδια διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) την ίδια ημέρα (ήτοι στις 17.12.2020), η οποία αναγνώστηκε αυθημερόν. Εξάλλου, στο αποσταλέν στο Δικαστήριο (αριθμ. Πρωτ. Εισερχομένων ΕΠ 4144/16-11-2022) ΔΑΦΕ Α 187181 ΕΞ 2022/28-9-2022 έγγραφο του Τμήματος Α'-Εφαρμογών Φορολογίας Εισοδήματος της Διεύθυνσης Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε., βεβαιώνονται τα εξής: "α) Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με αρ. Ειδοποίησης 51706/15.12.2020 ήταν άμεσα διαθέσιμη στη φορολογούμενη μέσω του ιστοτόπου της Α.Α.Δ.Ε. (TAXISnet) μετά τον οίκοθεν διοικητικό προσδιορισμό φόρου. [ακολουθεί αναφορά συγκεκριμένων ημερομηνιών προβολής της εν λόγω πράξης στο TAXISnet με πρώτη προβολή την 3.1.2021 και τελευταία την 23.4.2021]. β) Δεν στάλθηκε ενημερωτικό mail από την Υπηρεσία μας στη φορολογούμενη για την ανάρτηση της εν λόγω πράξης. γ) Δεν στάλθηκε από την Υπηρεσία μας ηλεκτρονική ενημέρωση στη φορολογούμενη για την

επικείμενη έκδοση από τη Φορολογική Διοίκηση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων για εισοδήματα που δεν είχαν περιληφθεί σε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος έτους 2014". Λαμβανομένων υπόψη των διαλαμβανόμενων στο τελευταίο έγγραφο του Δημοσίου, η ένδικη πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου δεν κοινοποιήθηκε προσηκόντως στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα ερμηνευτικώς γενόμενα δεκτά στη σκέψη 13. Τούτο δε διότι η φορολογική διοίκηση, μετά την ανάρτηση της καταλογιστικής του φόρου πράξεως στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο σύστημα TAXISnet, παρέλειψε την υποχρέωσή της ν' αποστείλει ηλεκτρονική ειδοποίηση σ' αυτήν, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 5 (παρ. 2 περ. α) και (παρ. 6) του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με το άρθρο 5 της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1125/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Εξάλλου, από μόνη τη νομότυπη, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 5 (παρ. 2 περ. α) και (παρ. 6) του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με το άρθρο 5 της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1125/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κοινοποίηση της εχούσης παρακολουθηματικό χαρακτήρα - σε σχέση με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου - 124/2020 πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ύψους 100 ευρώ, δεν μπορεί να συναχθεί τεκμήριο και δη αμάχητο περί του ότι αυτή έλαβε γνώση και της ένδικης πράξεως διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, προεχόντως για το λόγο ότι η τήρηση των προϋποθέσεων της προσήκουσας διαδικασίας ηλεκτρονικής κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής αρχής με τις οποίες καταλογίζονται φόροι, πρόστιμα κλπ είναι αυτοτελής για κάθε πράξη. Περαιτέρω, ο διαλαμβανόμενος στο προαναφερθέν έγγραφο των απόψεων του Δημοσίου ισχυρισμός περί του ότι η ένδικη πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος κοινοποιήθηκε, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. Ε 2162/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με απλή επιστολή, και αληθής υποτιθέμενος, δεν δύναται να δημιουργήσει τεκμήριο ασφαλούς γνώσεως αυτής εκ μέρους της προσφεύγουσας, προεχόντως διότι η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει – ούτε και θα μπορούσε, άλλωστε, ευχερώς ν' αποδείξει - ότι η απλή επιστολή περιήλθε, πράγματι, στα χέρια της προσφεύγουσας και δεν απωλέσθη καθ' οδόν. Κατόπιν των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος με την προσφυγή λόγος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα του 2014 της προσφεύγουσας είναι βάσιμος, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της έρευνας των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την προσφυγή της. Περαιτέρω, λόγω της, κατά τα προαναφερθέντα, παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου σε σχέση τον κύριο φόρο, χάνει το νόμιμο έρεισμά της και η έχουσα παρακολουθηματικό χαρακτήρα πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε..

16. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθούν: α) η 3610/29.10.2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) με την οποία απορρίφθηκε ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας κατά ι) της 51706/15.12.2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος, ύψους 7.936,70 ευρώ και ιι) της 124/2020 πράξης του ως άνω Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ύψους 100 ευρώ και β) οι προαναφερθείσες δύο καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

17. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να αποδοθεί στην προσφεύγουσα το καταβληθέν για την προσφυγή παράβολο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 277 παρ. 9 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ., ν. 2717/1999, Α' 97).

Δ ι ά τ α ύ τ α

Επιλύει το ζήτημα που ετέθη με την 6/2022 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010.

Κρατεί την υπόθεση, δικάζει και δέχεται την προσφυγή.

Ακυρώνει: α) την 3610/29.10.2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, β) την 51706/15.12.2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς και γ) την 124/2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου

54 του ν. 4174/2013 του ως άνω Προϊσταμένου.

Διατάσσει την απόδοση στην προσφεύγουσα του κατατεθέντος για την προσφυγή παραβόλου.

Συμψηφίζει τη δικαστική δαπάνη μεταξύ των διαδίκων για τη δίκη επί της προσφυγής.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 9 Ιανουαρίου 2023

Ο Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος Η Γραμματέας του Β΄ Τμήματος

Μιχαήλ Πικραμένος Αναστασία Ζυγουρίτσα

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 1ης Φεβρουαρίου 2023.

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος Η Γραμματέας

Κωνσταντίνος Κουσουλής Στέλλα Μάναλη

./.