



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 443/2012**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**  
**(Β1 ΤΜΗΜΑ ΔΙΑΚΟΠΩΝ)**

**Συνεδρίαση της 8<sup>ης</sup> Αυγούστου 2012**

**ΣΥΝΘΕΣΗ:**

**Προεδρεύων :** Ιωάννης Τριαντος, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, αρχαιότερος των παρισταμένων Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του ΝΣΚ.

**Μέλη :** Ανδρέας Χαρλαύτης, Ιωάννης Χαλκιάς, Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη και Αικατερίνη Γρηγορίου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Νομικός Σύμβουλος.

**Ερώτημα:** Υπ' αριθ. πρωτ. ΓρΓΓΓ000727ΕΞ 2012/12-6-12/ΓΓΠΣ Υπουργείου Οικονομικών.

**Περίληψη ερωτημάτων: 1.** Αν είναι νόμιμη η κοινοποίηση, αποκλειστικά μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος, με τις επ' αυτών ατομικές ειδοποιήσεις, σε όσους χρήστες του TAXISNET έχουν δηλώσει την ηλεκτρονική τους διεύθυνση και έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά τη δήλωσή τους.

2. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν εκκινείται - και από πότε- η προθεσμία για την τυχόν προσβολή, ενώπιον των Δικαστηρίων, των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος ή των επ' αυτών ατομικών ειδοποιήσεων.

\*\*\*\*\*

### **I. ΤΙΘΕΜΕΝΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ.**

Στο ως άνω έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας εκτίθενται τα εξής:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 ν.δ. 356/74 (Κ.Ε.Δ.Ε.), η ατομική ειδοποίηση αποστέλλεται προς τον οφειλέτη δια της Ταχυδρομικής Υπηρεσίας ή με υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Ατομική ειδοποίηση δύναται να αποτυπωθεί χωρίς αριθμό και ημερομηνία τριπλοτύπου βεβαίωσης επί των αποστελλομένων εκκαθαριστικών σημειωμάτων προς τους φορολογουμένους από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.). Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 6§4 του ως άνω ν.δ/τος, επιτρέπεται η, μετά από αιτιολογημένη απόφαση, μερική ή ολική απαλλαγή ληξιπρόθεσμων οφειλών από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, εφόσον η μη εμπρόθεσμη καταβολή, οφείλεται σε μη αποστολή της ως άνω ειδοποίησης. Όλες οι ατομικές ειδοποιήσεις αποστέλλονται στους οφειλέτες με τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ-ΤΑ) ή με υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. ή με κοινοποίηση διαμέσου οποιασδήποτε αρχής.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2672/1998, του άρθρου 2 του π.δ. 342/2002 και των άρθρων 12 και 13 του Ν. 3979/2011 επιτρέπεται η διακίνηση, διαβίβαση, κοινοποίηση και ανακοίνωση ηλεκτρονικών διοικητικών εγγράφων, που έχουν έννομες συνέπειες για τους πολίτες, με τη χρήση σύγχρονων τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, εφόσον φέρουν προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, η οποία βασίζεται σε αναγνωρισμένο πιστοποιητικό.

Ενόψει της πρόθεσης της ερωτώσης υπηρεσίας για ηλεκτρονική κοινοποίηση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου με τις επ' αυτών ατομ. ειδοποιήσεις (και για λόγους που αναφέρονται στον περιορισμό του υψηλού κόστους της εκτύπωσης και αποστολής έγχαρτων σημειωμάτων), τέθηκαν τα

ως άνω αναφερόμενα ερωτήματα, επί των οποίων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

## II. ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.

Στο άρθρο 5<sup>Α'</sup> του ισχύοντος Συντάγματος προβλέπονται τα ακόλουθα:

«1. Καθένας έχει δικαίωμα στην πληροφόρηση, όπως νόμος ορίζει. Περιορισμοί στο δικαίωμα αυτό είναι δυνατόν να επιβληθούν με νόμο μόνο εφόσον είναι απολύτως αναγκαίοι και δικαιολογούνται για λόγους εθνικής ασφάλειας, καταπολέμησης του εγκλήματος ή προστασίας δικαιωμάτων και συμφερόντων τρίτων. 2. Καθένας έχει δικαίωμα συμμετοχής στην Κοινωνία της Πληροφορίας. Η διευκόλυνση της πρόσβασης στις πληροφορίες που διακινούνται ηλεκτρονικά, καθώς και της παραγωγής, ανταλλαγής και διάδοσής τους αποτελεί υποχρέωση του Κράτους, τηρουμένων πάντοτε των εγγυήσεων των άρθρων 9, 9Α και 19».

Από το άρθρο 14 του ν. 2672/98 (ΦΕΚ 290), ορίζονται τα εξής:

«1. Επιτρέπεται η διακίνηση εγγράφων μεταξύ των υπηρεσιών του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ. και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή μεταξύ αυτών και των ενδιαφερόμενων φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου και ενώσεων προσώπων με τηλεομοιοτυπία και ηλεκτρονικό ταχυδρομείο.(.....)

17. Το μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου θεωρείται ότι έχει περιέλθει στο λήπτη, εφόσον υπάρχει σχετική ηλεκτρονική επιβεβαίωση.(.....). Η αποστολή μηνύματος με ηλεκτρονικό υπολογιστή δεν συνεπάγεται έναρξη των προθεσμιών άσκησης διοικητικών προσφυγών ένδικων βοηθημάτων και ένδικων μέσων». –(Η παράγρ. 17 του άρθρου 14 καταργήθηκε με την παράγρ. 4 του άρθρου 48 του ν. Ν. 3979/11, ΦΕΚ-138 Α/16-6-11)

Ήδη, με το **Ν. 3979/2011**: «Για την ηλεκτρονική διακυβέρνηση κλπ.», προβλέπονται τα εξής:

### «Άρθρο 1. Σκοπός του νόμου

Σκοπός του νόμου αυτού είναι: α) η αναγνώριση του δικαιώματος των φυσικών προσώπων και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου (εφεξής Ν.Π.Ι.Δ.) να επικοινωνούν και να συναλλάσσονται με τους φορείς του δημόσιου τομέα με χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών (εφεξής ΤΠΕ) και β) η ρύθμιση της χρήσης των ΤΠΕ από τους φορείς του δημόσιου τομέα εντός του πλαισίου και για τις ανάγκες της λειτουργίας τους και την υποστήριξη της άσκησης των αρμοδιοτήτων και συναλλαγών τους.

### **Άρθρο 3. Ορισμοί**

Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου νοούνται ως:(...)

-Ηλεκτρονικό ταχυδρομείο: κάθε μήνυμα με κείμενο, φωνή, ήχο ή εικόνα που αποστέλλεται μέσω δημόσιου δικτύου επικοινωνιών, το οποίο μπορεί να αποθηκεύεται στο δίκτυο ή στον τερματικό εξοπλισμό του παραλήπτη έως ότου παραληφθεί από αυτόν.

-Ηλεκτρονική υπογραφή: δεδομένα σε ηλεκτρονική μορφή, τα οποία είναι συνημμένα σε άλλα ηλεκτρονικά δεδομένα ή συσχετίζονται λογικά με αυτά και τα οποία χρησιμεύουν ως μέθοδος απόδειξης της γνησιότητας.

-Προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή: ηλεκτρονική υπογραφή, που πληροί τους εξής όρους: α) συνδέεται μονοσήμαντα με τον υπογράφοντα, β) είναι ικανή να καθορίσει ειδικά και αποκλειστικά την ταυτότητα του υπογράφοντος, γ) δημιουργείται με μέσα τα οποία ο υπογράφων μπορεί να διατηρήσει υπό τον αποκλειστικό του έλεγχο και δ) συνδέεται με τα δεδομένα στα οποία αναφέρεται κατά τρόπο τέτοιο ώστε να μπορεί να εντοπισθεί οποιαδήποτε μεταγενέστερη αλλοίωση των εν λόγω δεδομένων.

### **Άρθρο 12. Έκδοση ηλεκτρονικών εγγράφων**

1. Με την επιφύλαξη ειδικών ρυθμίσεων επιτρέπεται η έκδοση διοικητικών πράξεων, η σύνταξη και τήρηση εγγράφων κάθε είδους, καθώς και η διακίνηση, διαβίβαση, κοινοποίηση και ανακοίνωση αυτών μεταξύ φορέων του δημόσιου τομέα ή μεταξύ αυτών και των φυσικών προσώπων και Ν.Π.Ι.Δ. με χρήση ΤΠΕ.

2. Από τη διάταξη της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται ως προς τη διακίνηση, διαβίβαση, κοινοποίηση και ανακοίνωση τα έγγραφα για τα οποία προβλέπεται από το νόμο απαγόρευση χορήγησης αντιγράφων.

3. Αν η επιδιωκόμενη από φυσικό πρόσωπο ή Ν.Π.Ι.Δ. ή απευθυνόμενη σε αυτά πράξη αφορά έγγραφα, τα οποία περιλαμβάνονται στην προηγούμενη παράγραφο, ο φορέας του δημόσιου τομέα υποχρεούται να ενημερώνει εγκαίρως και με τον εκάστοτε πλέον πρόσφορο τρόπο τον ενδιαφερόμενο.

4. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ορίζονται τα πρότυπα και οι ελάχιστες προδιαγραφές μορφής και αναγκαίων στοιχείων των ηλεκτρονικών εγγράφων που εκδίδουν οι φορείς του δημόσιου τομέα, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

### **Άρθρο 13.Κύρος και αποδεικτική ισχύς ηλεκτρονικών εγγράφων**

1. 1.Τα ηλεκτρονικά έγγραφα που συντάσσονται από όργανο φορέα του δημόσιου τομέα και φέρουν προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή του

εξουσιοδοτημένου οργάνου που βασίζεται σε αναγνωρισμένο πιστοποιητικό και δημιουργείται από ασφαλή διάταξη δημιουργίας υπογραφής έχουν την ίδια νομική και αποδεικτική ισχύ με τα έγγραφα που φέρουν ιδιόχειρη υπογραφή και σφραγίδα. 2. Τα ηλεκτρονικά διοικητικά έγγραφα φέρουν υποχρεωτικά ασφαλή χρονοσήμανση. 3. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ορίζονται τα τεχνικά θέματα και διαδικασίες, καθώς και τα πρότυπα που απαιτούνται σε περίπτωση που ένα ηλεκτρονικό έγγραφο ή πράξη ή ένα σχέδιο εγγράφου προσυπογράφεται από περισσότερους υπαλλήλους-λειτουργούς διάφορων ιεραρχικών βαθμίδων.

#### **Άρθρο 14. Αντίγραφα**

1. Αντίγραφα εγγράφων που παράγονται με ΤΠΕ έχουν ισχύ ακριβούς αντιγράφου, εφόσον: α) το πρωτότυπο ηλεκτρονικό ή έντυπο έγγραφο βρίσκεται στην κατοχή φορέα του δημόσιου τομέα και κατά τη διαδικασία της καταχώρισης, της ψηφιοποίησης, της αναπαραγωγής και της εκτύπωσης καθίσταται δυνατή η ταύτιση πρωτοτύπου και ηλεκτρονικού αντιγράφου ή β) το αντίγραφο φέρει προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή και ασφαλή χρονοσήμανση.

#### **Άρθρο 21. Ηλεκτρονική επικοινωνία των φορέων δημόσιου τομέα με φυσικά ή νομικά πρόσωπα**

1. Με την επιφύλαξη ειδικών ρυθμίσεων που καθιστούν υποχρεωτική τη χρήση ΤΠΕ για την επικοινωνία και τη συναλλαγή με φορέα του δημόσιου τομέα, ο φορέας του δημόσιου τομέα μπορεί να χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας με φυσικά πρόσωπα ή Ν.Π.Ι.Δ. και παροχής υπηρεσιών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης σε αυτά, εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν ζητήσει τη χρήση του τρόπου αυτού ή έχουν δώσει τη ρητή συγκατάθεσή τους. Η αίτηση και η παροχή της συγκατάθεσης, καθώς και η ανάκλησή της μπορούν να διαβιβάζονται και με ηλεκτρονικό τρόπο, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις της ταυτοποίησης και επιβεβαίωσης ταυτότητας (αυθεντικοποίησης).

2. Οι φορείς του δημόσιου τομέα επικοινωνούν και συναλλάσσονται με φυσικά πρόσωπα και Ν.Π.Ι.Δ. και εν γένει παρέχουν υπηρεσίες ηλεκτρονικής διακυβέρνησης σε αυτά, τηρώντας τις προϋποθέσεις και τους όρους ασφάλειας που περιέχονται στο προβλεπόμενο στο άρθρο 27 του ν. 3731/2008 Πλαίσιο Παροχής Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ή στην πολιτική ασφάλειας του εκάστοτε φορέα του δημόσιου τομέα.

**Άρθρο 22. Διακίνηση εγγράφων μεταξύ φορέων του δημόσιου τομέα και φυσικών προσώπων ή Ν.Π.Ι.Δ.**

1. Έγγραφα που αφορούν σε ατομικές διοικητικές πράξεις, αποφάσεις, κοινοποιήσεις, πιστοποιητικά και βεβαιώσεις διακινούνται μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα και των φυσικών προσώπων ή Ν.Π.Ι.Δ. ή κοινοποιούνται σε αυτά με ηλεκτρονικό τρόπο, εφόσον τηρούνται οι όροι ασφαλείας στο επίπεδο που επιβάλλεται από τη φύση των διακινούμενων εγγράφων και είτε φέρουν προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή είτε πληρούνται οι κατά περίπτωση οριζόμενες προϋποθέσεις που αφορούν την παροχή των αναγνωριστικών και διαπιστευτηρίων και εν γένει της ταυτοποίησης και της επιβεβαίωσης ταυτότητας (αυθεντικοποίησης). Οι όροι ασφαλείας που πρέπει να τηρούνται για τη διακίνηση εγγράφων μεταξύ φορέων του δημόσιου τομέα και φυσικών προσώπων ή Ν.Π.Ι.Δ., καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα καθορίζονται με απόφαση του εκάστοτε αρμόδιου Υπουργού.

2. Η διακίνηση ηλεκτρονικών εγγράφων, τα οποία φέρουν μόνο ηλεκτρονική υπογραφή επιτρέπεται στις περιπτώσεις που η αναφερόμενη διακίνηση δεν συνδέεται με την παραγωγή έννομων αποτελεσμάτων ή με την άσκηση δικαιώματος. Στα έγγραφα αυτά περιλαμβάνονται ιδίως ερωτήματα, εγκύκλιοι, οδηγίες, μελέτες, στατιστικά στοιχεία, αιτήσεις παροχής πληροφοριών.

**Άρθρο 25. Γνωστοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο**

1. Οι φορείς του δημόσιου τομέα μπορούν να γνωστοποιούν έγγραφα σε φυσικά πρόσωπα ή Ν.Π.Ι.Δ. με χρήση ΤΠΕ, εφόσον αυτά έχουν αιτηθεί ή υποδείξει το συγκεκριμένο μέσο ως προτιμώμενο ή έχουν συγκατατεθεί ρητά στη χρήση του. Τόσο η αίτηση για τη χρήση ή η υπόδειξη του προτιμώμενου ηλεκτρονικού μέσου όσο και η σχετική συγκατάθεση μπορεί να μεταδίδονται και να αποστέλλονται, σε κάθε περίπτωση, με χρήση ΤΠΕ, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις ταυτοποίησης και επιβεβαίωσης της ταυτότητας (αυθεντικοποίησης) των προσώπων.

2. Το σύστημα γνωστοποίησης πρέπει να επιτρέπει την εξακρίβωση του ακριβούς χρόνου, κατά τον οποίο έλαβε χώρα η αποστολή, παραλαβή και η πρόσβαση στο περιεχόμενο του εν λόγω εγγράφου, η οποία συνεπάγεται έναρξη των έννομων συνεπειών και των προθεσμιών, όπως αυτές που αφορούν την άσκηση ενδίκων μέσων και βοηθημάτων. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ορίζεται κάθε αναγκαίο τεχνικό θέμα ως προς τις προδιαγραφές και τα πρότυπα για το σχεδιασμό και την υλοποίηση του συστήματος

γνωστοποίησης, με τρόπο ώστε να ανταποκρίνεται στο σκοπό της εξακρίβωσης του ακριβούς χρόνου αποστολής και παραλαβής ενός εγγράφου και πρόσβασης στο περιεχόμενό του. Τεκμαίρεται ότι το πρόσωπο που είναι αποδέκτης του εγγράφου που γνωστοποιείται αποκτά πρόσβαση στο περιεχόμενο της γνωστοποίησης το αργότερο δέκα πλήρεις ημέρες από τη γνωστοποίηση, εκτός εάν ο αποδέκτης αποδείξει τη συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας που δεν επέτρεψαν την πρόσβαση στο περιεχόμενο του εγγράφου που γνωστοποιήθηκε με χρήση ΤΠΕ ή εφόσον αυτή η αδυναμία οφείλεται σε λόγους που αφορούν στον φορέα του δημόσιου τομέα.

3. Με γνωστοποίηση ισοδυναμεί η ηλεκτρονική πρόσβαση από τους ενδιαφερομένους στο περιεχόμενο των ενεργειών και των αντίστοιχων εγγράφων του φορέα του δημόσιου τομέα, εφόσον ο φορέας του δημόσιου τομέα μπορεί να αποδείξει με βέβαιο και ασφαλή τρόπο την πρόσβαση του ενδιαφερομένου.

#### **Άρθρο 48. Καταργούμενες διατάξεις**

4. Το εδάφιο 2 της παραγράφου 3 και οι παράγραφοι 7, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23 και 24 του άρθρου 14 του ν. 2672/1998 «Οικονομικοί πόροι της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης και άλλες διατάξεις» (Α' 290) καταργείται».

Από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.Δ. 356/74 (Κ.Ε.Δ.Ε.) ορίζονται τα εξής:

«Ατομική ειδοποιήσις

#### **Άρθρον 4.**

1. Άμα τη βεβαιώσει ποσού τινός εις το Δημόσιον Ταμείον ως δημοσίου εσόδου ο Διευθυντής του Δημοσίου Ταμείου υποχρεούται επί πειθαρχική αυτού ευθύνη να αποστείλη προς τον οφειλέτην ατομικήν ειδοποίησιν, δυνάμενος και να κοινοποιήση ταύτην, περιέχουσαν τα στοιχεία του οφειλέτου, το είδος και το ποσόν του χρέους, το οικονομικόν έτος εις ο ανήκει τούτο, τον αριθμόν και την χρονολογίαν του τριπλοτύπου βεβαιώσεως και την χρονολογίαν πληρωμής του χρέους ή εκάστης δόσεως εις περίπτωσιν καταβολής εις δόσεις. Η ειδοποίησις αύτη αποστέλλεται προς τον οφειλέτην διά της Ταχυδρομικής Υπηρεσίας ή δι' υπαλλήλων του Δημοσίου Ταμείου.

Ατομική ειδοποιήσις δύναται ν' αποτυπωθή άνευ αριθμού και ημερομηνίας τριπλοτύπου βεβαιώσεως επί των προς του φορολογουμένους υπό του Μηχανογραφικού Κέντρου του Υπουργείου Οικονομικών (ΜΗ.Κ.Υ.Ο) αποστελλομένων εκκαθαριστικών σημειωμάτων. Η τοιαύτη Ατομική ειδοποιήσις - εκκαθαριστικόν σημείωμα φέρει δια μηχανικού μέσου την σφραγίδα της υπηρεσίας. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται δια τας

αποτυπouμένας υπό του ΜΗ.Κ.Υ.Ο. ατομικάς ειδοποιήσεις των τελών κυκλοφορίας.(.....)»

Περαιτέρω από τις διατάξεις του άρθρου 67 του π.δ. 16/1989 (ΦΕΚ Α' 6), Κανονισμός Λειτουργίας Δ.Ο.Υ. κλπ., που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ.1 του άρθρου 49 του Ν.1591/1986 (ΦΕΚ 50 Α') προβλέπονται τα ακόλουθα:

**«Άρθρο 67. Ατομικές ειδοποιήσεις οφειλετών**

1.- Οι εκδότες ή άλλοι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. εκδίδουν με βάση τους τίτλους είσπραξης ατομικές ειδοποιήσεις για τους οφειλέτες σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 356/197/(ΦΕΚ 90 Α') για την καταβολή της οφειλής τους. Κάθε ατομική ειδοποίηση πρέπει να περιέχει το ονοματεπώνυμο, το πατρώνυμο ή την επωνυμία του οφειλέτη και τη διεύθυνση αυτού, τον αριθμό της ειδοποίησης, το είδος της οφειλής και το συνολικό ποσό αυτής, τον αριθμό των δόσεων και την ημερομηνία καταβολής της πρώτης δόσης. Για τις οφειλές που καταβάλλονται "εφάπαξ" σημειώνεται αυτό καθώς και η ημερομηνία καταβολής. Κάθε ατομική ειδοποίηση καταχωρίζεται στο βιβλίο ατομικών ειδοποιήσεων ονομαστικά από το οποίο παίρνει και τον αύξοντα αριθμό. Ο αριθμός της ειδοποίησης καταχωρίζεται στις αντίστοιχες εγγραφές των τίτλων είσπραξης και των ατομικών δελτίων, χρεών. Στο τέλος κάθε τίτλου είσπραξης γίνεται πράξη από τον αρμόδιο υπάλληλο ότι εκδόθηκαν όλες οι ατομικές ειδοποιήσεις και υπογράφεται απ' αυτόν.

2.- Στις περιπτώσεις που καταβάλλεται φόρος, ο οποίος προκύπτει από δήλωση του φορολογούμενου, φύλλο ελέγχου, εκκαθαριστικό σημείωμα, πράξη ή απόφαση της Δ.Ο.Υ. δεν εκδίδεται ατομική ειδοποίηση αλλά πάνω σ' αυτά σημειώνονται οι δόσεις που απομένουν για καταβολή και η ημερομηνία καταβολής της πρώτης δόσης και ο οφειλέτης υπογράφει στη δήλωση ότι έλαβε γνώση.

3.- Αν οι τίτλοι είσπραξης συντάσσονται από το Κέντρο Πληροφορικής οι αρχικές ατομικές ειδοποιήσεις εκτυπώνονται και αποστέλλονται στους οφειλέτες απ' αυτό. Σ' αυτή την περίπτωση, οι ατομικές ειδοποιήσεις δεν καταχωρίζονται στο αντίστοιχο βιβλίο.

4.- Ειδικές ειδοποιήσεις εκδίδονται πριν την έκδοση παραγγελίας κατάσχεσης ή προγράμματος πλειστηριασμού. Οι ειδοποιήσεις αυτές καταχωρίζονται σε ξεχωριστά βιβλία "ατομικών ειδοποιήσεων προ κατάσχεσης" και "ατομικών ειδοποιήσεων προ πλειστηριασμού".

5.- Όλες οι ατομικές ειδοποιήσεις στέλνονται στους οφειλέτες με τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ-ΤΑ) ή με υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. ή με κοινοποίηση



διαμέσου οποιασδήποτε αρχής.

6. Οι ατομικές ειδοποιήσεις οφειλετών αποστέλλονται :

α. Η αρχική ατομική ειδοποίηση γνωστοποίησης οφειλής, η οποία είναι μηχανογραφημένη, είτε από Γραφείο Βεβαίωσης της ΔΟΥ, είτε από την Κεντρική Βάση του ΚΕΠΥΟ και

β. Η ατομική ειδοποίηση γνωστοποίησης του ληξιπροθέσμου χρέους, καθώς και οι επόμενες ειδοποιήσεις των ενεργειών αναγκαστικής είσπραξης, από το Γραφείο Είσπραξης Ληξιπροθέσμων Οφειλών».

Περαιτέρω, από το άρθρο 85 του ν. 2238/94 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζονται, εκτός των άλλων, τα εξής:

#### **«Άρθρο 85**

1. Οι δηλώσεις φόρου του παρόντος χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλε τη δήλωση ή του προσώπου από το οποίο αυτός απέκτησε το εισόδημα, για παράβαση των κειμένων διατάξεων.

2. Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά».(....)

Τέλος, από τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/99) προβλέπονται τα εξής:

#### **«Άρθρο 66. Προθεσμία**

1. Η προσφυγή ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών, η οποία αρχίζει: Α. Σε περίπτωση ρητής πράξης:α) Για εκείνους τους οποίους αφορά:

i. από την κατά νόμο επίδοσή της σε αυτούς, ή

ii. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της».

### **III. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.**

#### **Γενικά**

1. Κατ' αρχάς, σημειώνεται ότι, πριν από τον νυν ισχύοντα νόμο 3979/2011, οι νομοθετικές προβλέψεις για τη δυνατότητα διακίνησης μηνυμάτων μέσω ηλεκτρονικού Ταχυδρομείου, μεταξύ των δημοσίων υπηρεσιών αφενός και από υπηρεσίες προς ιδιώτες αφετέρου, καταγράφοντο στο άρθρο 14 του ν. 2672/98, με περιορισμένη, όμως, δυνατότητα

154

διακίνησης μεταξύ των υπηρεσιών και των φυσικών και νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου. Ακολούθησε η θέσπιση του πρόσφατου νόμου 3979/11, ο οποίος στη μεν παράγραφο 1 του άρθρου 12 όρισε ότι, με την επιφύλαξη ειδικών ρυθμίσεων, επιτρέπεται η έκδοση διοικητικών πράξεων, η σύνταξη και τήρηση εγγράφων κάθε είδους, καθώς και η διακίνηση, διαβίβαση, κοινοποίηση και ανακοίνωση αυτών μεταξύ φορέων του δημόσιου τομέα ή μεταξύ αυτών και των φυσικών προσώπων και Ν.Π.Ι.Δ. με χρήση Τ.Π.Ε., στη δε παράγραφο 2 ότι από τη διάταξη της πρώτης παραγράφου εξαιρούνται ως προς τη διακίνηση, διαβίβαση, κοινοποίηση και ανακοίνωση τα έγγραφα για τα οποία προβλέπεται από το νόμο απαγόρευση χορήγησης αντιγράφων.

2. Στη συνέχεια από το άρθρο 22 (παράγρ. 1) του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι έγγραφα που αφορούν σε ατομικές διοικητικές πράξεις, αποφάσεις, κοινοποιήσεις, πιστοποιητικά και βεβαιώσεις διακινούνται μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα και των φυσικών προσώπων ή Ν.Π.Ι.Δ. ή κοινοποιούνται σε αυτά με ηλεκτρονικό τρόπο, εφόσον τηρούνται οι όροι ασφαλείας στο επίπεδο που επιβάλλεται από τη φύση των διακινούμενων εγγράφων και είτε φέρουν προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή είτε πληρούνται οι κατά περίπτωση οριζόμενες προϋποθέσεις που αφορούν την παροχή των αναγνωριστικών και διαπιστευτηρίων και εν γένει της ταυτοποίησης και της επιβεβαίωσης ταυτότητας (αυθεντικοποίησης), ενώ, περαιτέρω, στην παράγρ. 2 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η διακίνηση ηλεκτρονικών εγγράφων, τα οποία φέρουν μόνον ηλεκτρονική υπογραφή επιτρέπεται στις περιπτώσεις που η αναφερόμενη διακίνηση δεν συνδέεται με την παραγωγή έννομων αποτελεσμάτων ή με την άσκηση δικαιώματος. Ακολούθως, στις διατάξεις των άρθρων 21§1 και 25§1 διαλαμβάνεται ως ρητή προϋπόθεση για την αποστολή ηλεκτρονικών μηνυμάτων από υπηρεσίες σε ιδιώτες η υποβολή αίτησης ή η ρητή συγκατάθεση των τελευταίων.

### **Επί του πρώτου ερωτήματος:**

1. Κατόπιν των ανωτέρω, είναι σαφές ότι, με τις ρυθμίσεις των προαναφερόμενων διατάξεων του ν. 3979/11, εισήχθη στην ελληνική έννομη τάξη η πλήρης δυνατότητα νόμιμης κοινοποίησης εγγράφων κάθε είδους, άρα και διοικητικών εγγράφων, όπως το εκκαθαριστικό σημείωμα, προς φυσικά πρόσωπα και ν.π.ι.δ. εκ μέρους φορέων του δημόσιου τομέα, με χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών (Τ.Π.Ε.), εφόσον, ασφαλώς, πληρούνται στο σύνολό τους οι προϋποθέσεις, που τίθενται ρητά

στο νόμο.

Εις ότι αφορά την, εις τη δεύτερη παράγραφο του άρθρου 12, οριζόμενη εξαίρεση, από την ως άνω κοινοποίηση, των εγγράφων εκείνων, για τα οποία προβλέπεται από το νόμο απαγόρευση χορήγησης αντιγράφων, είναι αυτονόητο ότι αυτή δεν δύναται να καταλάβει και τα έγγραφα, για τα οποία το, προς ο η κοινοποίηση, πρόσωπο έχει νόμιμο δικαίωμα γνώσης αυτών, ανεξάρτητα αν υφίσταται απαγόρευση χορήγησης αντιγράφων σε τρίτους. Ειδικότερα, το φορολογικό απόρρητο, κατά πάγια ερμηνευτική θέση, λειτουργεί μόνον έναντι των προσώπων που θεωρούνται τρίτοι προς τον φορολογούμενο, όχι δε και έναντι αυτού (βλ. ΟΛΝΣΚ 19/2009, ΝΣΚ 126/12, 453/11, 45/11, 244/10 κλπ). Άρα, το πρόσωπο, στο οποίο αναφέρεται το εκκαθαριστικό σημείωμα, έχει, ευλόγως, πλήρες δικαίωμα να λάβει γνώση του περιεχομένου του σημειώματος και με χρήση Τ.Π.Ε.

2. Ως προς τη δυνατότητα ηλεκτρονικής κοινοποίησης της ατομικής ειδοποίησης, που ενσωματώνεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου, δύναται να υποστηριχθεί ότι, υπό το καθεστώς του ν. 3979/11, καθίσταται, πλέον, επιτρεπτή, παρά την, εκ των ειδικών ρυθμίσεων, επιφύλαξη, που διατυπώνεται στο άρθρο 12§1 του νόμου. Και τούτο, διότι, ναι μεν στο άρθρο 4 του Κ.Ε.Δ.Ε. προβλέπεται ρητά ότι η αποστολή της ατομικής ειδοποίησης διενεργείται μόνο μέσω ταχυδρομείου ή με υπάλληλο της φορολογικής αρχής, πλην όμως, στη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 67§5 του π.δ. 16/1989, έχει προβλεφθεί ότι οι ατομικές ειδοποιήσεις αποστέλλονται στους οφειλότες με τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ-ΤΑ) ή με υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. ή με κοινοποίηση δια μέσου οποιασδήποτε αρχής, χωρίς να τίθεται καμία πρόβλεψη ως προς τον τρόπο κοινοποίησης. Επί πλέον, στη διάταξη του άρθρου 67§6<sup>α</sup> του ίδιου π.δ/τος προβλέπεται ότι η αρχική ατομική ειδοποίηση γνωστοποίησης οφειλής, η οποία είναι μηχανογραφημένη, αποστέλλεται είτε από Γραφείο Βεβαίωσης της ΔΟΥ, είτε από την Κεντρική Βάση του ΚΕΠΥΟ (νυν Γ.Γ.Π.Σ.). Επομένως, παρέχεται σήμερα η ερμηνευτική δυνατότητα, μετά την ισχύ των ως άνω διατάξεων περί ηλεκτρονικής κοινοποίησης δημοσίων εγγράφων, να υποστηριχθεί βασίμως ότι η ηλεκτρονική κοινοποίηση της ατομ. ειδοποίησης τυγχάνει επιτρεπτή.

3. Ωστόσο, πρέπει να παρατηρηθεί ότι ο νόμος 3979/11 σε ορισμένες εκ των διατάξεων αυτού, αναφορικά με καίρια ζητήματα επί της τηρητέας διαδικασίας ηλεκτρονικής κοινοποίησης των εγγράφων, έχει προβλέψει ρητά την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, όπως για τα θέματα που άπτονται των

ελάχιστων προδιαγραφών των ηλεκτρονικών εγγράφων (άρθρ. 12), των τεχνικών θεμάτων και των διαδικασιών για το κύρος και την αποδεικτική ισχύ των εν λόγω εγγράφων (άρθρ. 13), των όρων ασφάλειας που πρέπει να τηρούνται για τη διακίνηση εγγράφων μεταξύ φορέων του δημόσιου τομέα και φυσικών προσώπων ή Ν.Π.Ι.Δ. (άρθρο 22), των προδιαγραφών και των προτύπων για το σχεδιασμό και την υλοποίηση του συστήματος γνωστοποίησης (άρθρο 25) κλπ. Οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις, μέχρι σήμερα δεν έχουν εκδοθεί, στο σύνολό τους. Γίνεται δε γενικώς δεκτό ότι η παράλειψη της Διοίκησης να εκδώσει την προβλεπόμενη κανονιστική πράξη (προεδρικό διάταγμα, υπουργική απόφαση) για τη ρύθμιση των λεπτομερειών εφαρμογής συγκεκριμένης νομοθετικής διάταξης, συνεπάγεται, κατά κανόνα, την αδυναμία εφαρμογής της τελευταίας, η οποία, κατά το σημείο αυτό, παραμένει ανενεργή (βλ. ΑΠ 1511/10). Εντούτοις, γίνεται δεκτό ότι δεν κωλύεται η άμεση εφαρμογή της νομοθετικής διάταξης, εφόσον οι θεσπιζόμενες με αυτήν ρυθμίσεις είναι λεπτομερείς και μπορούν να εφαρμοστούν αυτοτελώς (βλ. ΟΛΣΤΕ 2149/86, 1854/90, ΝΣΚ 199, 39/2011, 192/06, 15/95 κλπ.).

Στην προκείμενη περίπτωση, κατά την άποψη του Τμήματος, οι προβλεπόμενες κανονιστικές πράξεις, πρόκειται, κατά τα οριζόμενα στις ως άνω εξουσιοδοτικές διατάξεις του νόμου, να ρυθμίσουν κρίσιμα ζητήματα της ηλεκτρονικής κοινοποίησης των διοικητικών εγγράφων, τόσο τεχνικού όσο και θεσμικού χαρακτήρα (όπως η πιστοποιημένη λήψη των ηλεκτρ. εγγράφων, οι όροι ασφαλείας κλπ.), τα οποία δεν καλύπτονται πλήρως από τις υφιστάμενες ρυθμίσεις του εξουσιοδοτικού νόμου. Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις αυτού, στο μέτρο που πραγματεύονται ζητήματα, που χρήζουν συμπλήρωσης μέσω μη εκδοθεισών κανονιστικών ρυθμίσεων, δεν μπορούν να εφαρμοστούν αυτοτελώς και παραμένουν εισέτι ενενεργές.

### **Επί του δεύτερου ερωτήματος.**

1. Από την ειδική διάταξη του άρθρου 14§17 εδαφ. γ' του ν. 2672/98, που όριζε ρητά ότι η αποστολή μηνύματος με ηλεκτρονικό υπολογιστή δεν συνεπάγεται έναρξη των προθεσμιών άσκησης διοικητικών προσφυγών, ένδικων βοηθημάτων και ένδικων μέσων, κατεδεικνύετο η σαφής βούληση του νομοθέτη να θέσει πλήρη απαγόρευση στην έναρξη δικονομικών προθεσμιών με χρονική αφετηρία την ηλεκτρονική κοινοποίηση δημοσίων εγγράφων. Όμως, η ως άνω απαγορευτική διάταξη καταργήθηκε ρητά με το

άρθρο 48§4 του ν. 3979/11, συγχρόνως δε προβλέπεται σαφώς, στο άρθρο 25§2 του ίδιου νόμου, η δυνατότητα έναρξης δικονομικών προθεσμιών μετά την ηλεκτρονική κοινοποίηση.

Κατά συνέπεια, από τη διάταξη του άρθρου 66Ααii του Κ.Δ.Δ., που ορίζει ότι η προθεσμία για άσκηση προσφυγής αρχίζει από την αποδεδειγμένη γνώση της πράξης, είναι δυνατόν να συναχθεί βασίμως ότι, εφόσον υφίσταται δυνατότητα πιστοποίησης της λήψης του ηλεκτρονικώς αποσταλέντος εγγράφου από το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται αυτό, τότε δύναται να θεωρηθεί ότι υφίσταται και αποδεδειγμένη γνώση της πράξης εκ μέρους του, κατά τα οριζόμενα από το άρθρο 66 Κ.Δ.Δ., οπότε αρχίζει και η σχετική προθεσμία ενεργείας. Σημειώνεται ότι, κατά το άρθρο 13§1 του ν. 3979/11, τα ηλεκτρονικά έγγραφα, που συντάσσονται από όργανο φορέα του δημόσιου τομέα και φέρουν προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή του εξουσιοδοτημένου οργάνου που βασίζεται σε αναγνωρισμένο πιστοποιητικό και δημιουργείται από ασφαλή διάταξη δημιουργίας υπογραφής, έχουν την ίδια νομική και αποδεικτική ισχύ με τα έγγραφα που φέρουν ιδιόχειρη υπογραφή και σφραγίδα, ενώ κατά το άρθρο 14§1 αντίγραφα εγγράφων, που παράγονται με ΤΠΕ, έχουν ισχύ ακριβούς αντιγράφου (εφόσον συντρέχουν οι αναφερόμενες στις περιπτώσεις α' και β' προϋποθέσεις). Κατά συνέπεια, δεν τίθεται ζήτημα αμφισβήτησης του κύρους του ηλεκτρονικώς κοινοποιούμενου εγγράφου και της αποδεδειγμένης γνώσης του αυθεντικού περιεχομένου του εκ μέρους του λήπτη - διοικουμένου.

2. Ωστόσο, το πρόβλημα, που ανακύπτει και χρήζει ρητής νομοθετικής ρύθμισης, εντοπίζεται στην αδυναμία έγχαρτης απόδειξης της γενόμενης ηλεκτρονικής κοινοποίησης, ενώπιον του Δικαστηρίου, δεδομένου ότι τα επιτρεπτά αποδεικτικά έγγραφα του δικαστικού φακέλου είναι έγχαρτα και μάλιστα τα αποδεικτικά επιδόσεως των εγγράφων καταρτίζονται από συγκεκριμένα όργανα και κατά συγκεκριμένο τύπο που ορίζεται ρητά στις διατάξεις των άρθρων 47 επόμ. Κ.Δ.Δ., (οι οποίες εφαρμόζονται και κατά την επίδοση εγγράφων της φορολογικής διαδικασίας, βλ. ΝΣΚ 307/01), ειδικότερα δε στο άρθρο 56. Επισημαίνεται, πάντως, ότι για την αποδεδειγμένη γνώση του περιεχομένου του κοινοποιούμενου εγγράφου και την εξ αυτής έναρξη των σχετικών προθεσμιών, κατ' άρθρο 66Ααii Κ.Δ.Δ., δεν είναι απαραίτητη η προηγούμενη κοινοποίηση αυτού, κατά τις διατάξεις των άρθρων 47 επόμ. του Κ.Δ.Δ. Επομένως, μελλοντική πρόβλεψη του κανονιστικού νομοθέτη περί της δυνατότητας έγχαρτης βεβαίωσης, θεωρημένης από την αποστέλλουσα αρχή, ως προς τον ακριβή χρόνο

15. Α

ηλεκτρονικής παραλαβής του διοικητικού εγγράφου και της αναμφισβήτητης πρόσβασης στο περιεχόμενό του από τον διοικούμενο (άρθρο 25§2 ν. 3979/11), ασφαλώς θεραπεύει την ανάγκη της, νομίμως αξιούμενης, αποδεδειγμένης γνώσης του περιεχομένου του αποσταλέντος ηλεκτρονικού εγγράφου, από το πρόσωπο, στο οποίο αυτό απευθύνεται. Κατά συνέπεια, εφόσον υφίσταται νομική αδυναμία προσκόμισης στο Δικαστήριο έγχαρτου αποδεικτικού στοιχείου περί της λήψης και άρα της πλήρους γνώσης του περιεχομένου του ηλεκτρονικώς αποσταλέντος εγγράφου, η άσκηση ενδίκου βοηθήματος κατ' αυτού καθίσταται, κατ' αποτέλεσμα, απρόθεσμη. Τέλος, επισημαίνεται ότι τα ως άνω αναφερθέντα, περί της ανάγκης έκδοσης των προβλεπόμενων κανονιστικών πράξεων, για την ενεργοποίηση των αντίστοιχων διατάξεων του ν. 3979/11, ισχύουν και εν προκειμένω.

**Επομένως**, επί των τεθέντων ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε, ομόφωνα, ως εξής:

**α)** η κοινοποίηση, αποκλειστικά μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος, με τις επ' αυτών ατομικές ειδοποιήσεις, είναι νόμιμη, εφόσον εκδοθούν οι προβλεπόμενες κανονιστικές πράξεις επί των οικείων διατάξεων και εφόσον τηρούνται οι οριζόμενες στο νόμο διαδικασίες (προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, αίτηση ή συγκατάθεση των διοικουμένων κλπ.),

**β)** είναι επιτρεπτή η έναρξη δικονομικών (ή διοικητικών) προθεσμιών προσβολής των ηλεκτρονικώς κοινοποιούμενων διοικητικών εγγράφων, εφόσον τηρηθούν οι υπό στοιχ. α' προϋποθέσεις και διαδικασίες, εν πάση όμως περιπτώσει, η αδυναμία έγχαρτης απόδειξης της παραλαβής των εν λόγω εγγράφων από τον διοικούμενο και της πρόσβασής του σε αυτά, καθιστά, κατ' αποτέλεσμα, απρόθεσμη την ως άνω προσβολή.

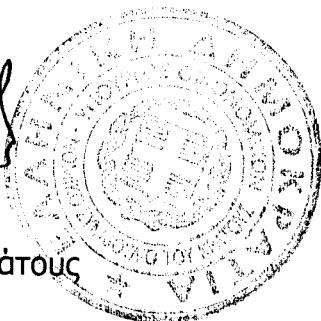
Θεωρήθηκε

Αθήνα 17.8.2012

Ο Προεδρεύων

Ιωάννης Τριάντος

Νομ. Σύμβουλος του Κράτους



Ο Εισηγητής

Θεόδωρος Ψυχογιός

Νομ. Σύμβουλος του Κράτους