



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

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 145 / 2017**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**(Τμήμα Β')**

**Συνεδρίαση της 19 – 6 – 2017**

**Σύνθεση :**

**Πρόεδρος :** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη :** Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια :** Αδαμαντία Καπετανάκη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Αριθμός Ερωτήματος :** Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Εισπρ. Α 1073037 ΕΞ 2017/9-5-2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε. (Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης / Δνση Εισπράξεων / Τμ. Α').

**Ερώτημα:** α) Ποια είναι η τηρητέα διοικητική πορεία για διαγραφή βεβαιωθέντων ποσών κατ' εφαρμογή του άρθρου 68 του ν. 4386/2016, β) αν υπάγονται στην διάταξη αυτή οι μνημονευόμενες κατωτέρω στο ιστορικό συγκεκριμένες αποφάσεις καταλογισμού της Γενικής Δνσης Οικονομικής Επιθεώρησης, γ) αν είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω η διάταξη του άρθρου 98 παρ. 4 του π.δ. 16/1989 και δ) αν για την διαγραφή απαιτείται να προηγηθεί ανάκληση της καταλογιστικής πράξης και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, ποια είναι η αρμόδια προς τούτο Υπηρεσία.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ως εξής :

### **Ιστορικό**

Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό με βάση το οποίο υποβλήθηκαν τα εξεταζόμενα ερωτήματα:

1. Με τις υπ' αριθ. πρωτ. 933 και 934/2006 αποφάσεις της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης (Γ.Δ.Ο.Ε.) του -τότε- Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. 4938/30.06.2005 εκθέσεως διαχειριστικού ελέγχου που αυτή διενήργησε, όπως συμπληρώθηκε με την υπ' αριθ. πρωτ. 938/10.02.2006 έκθεση της ίδιας Διεύθυνσης, καταλογίστηκαν σε βάρος φορολογούμενων και υπέρ του Λογαριασμού Προγραμμάτων Έρευνας του Ε.Λ.Κ.Ε. Πανεπιστημίου Κρήτης ποσά, που βεβαιώθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου και τη Β' Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, δυνάμει των υπ' αριθ.4/2014 και 6/2014 χρηματικών καταλόγων της Οικονομικής Επιθεώρησης Κρήτης.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν.4386/2016 οι αναφερόμενες σ' αυτό καταλογιστικές πράξεις, καθώς και κάθε ποσό τόκων, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων, εφόσον συνδέονται με τις αναφερόμενες στο ίδιο άρθρο και νόμο δαπάνες, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν «*ανοίκειες πληρωμές*» και δεν έχουν εκτελεστεί έως τη δημοσίευση του νόμου, αίρονται και δεν εκτελούνται και τυχόν βεβαιωθέντα ποσά διαγράφονται.

3. Η Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης που εξέδωσε τις ανωτέρω Εκθέσεις και τις σχετικές Αποφάσεις Καταλογισμού δεν υφίσταται σήμερα. Κατά την άποψη της Διεύθυνσης Οργάνωσης της ΑΑΔΕ όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις της Οικονομικής Επιθεώρησης που αφορούν στις αρμοδιότητές της, τόσο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν.3492/2006, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 1 του ν.4081/2012, όσο και με τις διατάξεις της υποπερ. ββ' περ. β' υποπαρ. 3 της παραγράφου Ε' του ν. 4254/2014 μεταφέρθηκαν στην Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (Υπουργείο Οικονομικών). Σε σχετικό ερώτημα που υπέβαλε η Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου (Τμήμα Β' Εσόδων) στην ανωτέρω Γενική Διεύθυνση Ελέγχων του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (Υπουργείο Οικονομικών) η εν λόγω

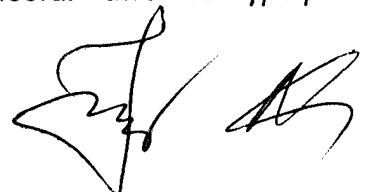
Διεύθυνση απάντησε ότι «...δεν αποτελεί καθολικό διάδοχο της καταργηθείσας με τον Ν.4254/2014 Οικονομικής Επιθεώρησης και δεν έχει αρμοδιότητα σύνταξης ατομικών φύλλων έκπτωσης (ΑΦΕΚ) και μάλιστα για τίτλους είσπραξης που συνέταξαν άλλες Υπηρεσίες,....».

#### **Νομοθετικό πλαίσιο**

**4. Στο άρθρο 68 του ν. 4386/2016 «Ρυθμίσεις για την έρευνα και άλλες διατάξεις» (Α' 83/11-5-2016)** ορίζεται ότι : «Καταλογιστικές πράξεις, καθώς και κάθε ποσό τόκων, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων, που συνδέονται με δαπάνες του Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας (ΕΛΚΕ) του Πανεπιστημίου Κρήτης, διενεργηθείσες μεταξύ των ετών από 1996 έως και 2004 δυνάμει της κοινής υπουργικής απόφασης ΚΑ/679/1996 (Β' 826) για λοιπές (εκπαιδευτικές, επιμορφωτικές, αναπτυξιακές κ.λ.π.) δραστηριότητες του Πανεπιστημίου, πλην των αμιγώς ερευνητικών, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως «ανοίκειες πληρωμές» με την υπ' αριθμ. πρωτ. 4938/30.6.2005 έκθεση διαχειριστικού ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης, όπως συμπληρώθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ. 938/10.2.2006 έκθεση, εφόσον δεν έχουν εκτελεστεί έως τη δημοσίευση του παρόντος, αίρονται και δεν εκτελούνται και τυχόν βεβαιωθέντα ποσά διαγράφονται».

**5. Περαιτέρω στα άρθρα 98 και 99 παρ. 1 του π.δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών» (ΦΕΚ Α' 6)** ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 98: «1. Η έκπτωση των εσόδων που έχουν βεβαιωθεί γίνεται με ατομικά φύλλα έκπτωσης (Α.Φ.Ε.Κ.) τα οποία εκδίδονται σε τέσσερα αντίτυπα, με βάση διάταξη νόμου, εκκαθαριστικού σημειώματος ή φύλλου ελέγχου ή απόφαση των αρμοδίων καθ' ύλη Τμημάτων των Δ.Ο.Υ. απόφασης αρμόδιου Δικαστηρίου, επιτροπής ή άλλης διοικητικής αρχής, από τα γραφεία επιστροφών ή άλλης διοικητικής αρχής, από τα γραφεία επιστροφών και διαγραφών των Δ.Ο.Υ. ή τις λοιπές διοικητικές αρχές που συνέταξαν τους τίτλους είσπραξης των εσόδων που εκπίπτονται. 2. .... 3. .... 4. Σε περίπτωση έκπτωσης εσόδων που βεβαιώθηκαν με βάση καταλογιστικές αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Οικ. Επιθεωρητών και Στρατιωτικών Αρχών, η έκπτωση γίνεται με τροποποιητική της καταλογιστικής απόφασης και Α.Φ.Ε.Κ. που εκδίδεται από το γραφείο



επιστροφών και διαγραφών της Δ.Ο.Υ., στην οποία έχει βεβαιωθεί το σχετικό έσοδο. ...».

Άρθρο 99 παρ. 1: «Τα ατομικά φύλλα έκπτωσης εκδίδονται κατά περίπτωση από τα Τμήματα της Δ.Ο.Υ. ή το Γραφείο Επιστροφών - Διαγραφών ή από τις Αρχές που έχουν εκδόσει τον τίτλο είσπραξης, με το οποίο βεβαιώθηκε το σχετικό ποσό ή από το Κέντρο Πληροφορικής. ...».

### **Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων**

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό, συνάγονται τα ακόλουθα:

6. Κατ' αρχάς, στην διάταξη του άρθρου 68 του ν. 4386/2016 υπάγονται οι αποφάσεις καταλογισμού, οι οποίες πληρούν τις αναφερόμενες σ' αυτό προϋποθέσεις, δηλαδή : α) να πρόκειται για καταλογιστικές πράξεις, καθώς και κάθε ποσό τόκων, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων, συνδεδόμενες απαραίτητως με δαπάνες του Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας (ΕΛΚΕ) του συγκεκριμένου Πανεπιστημίου (Κρήτης), β) οι δαπάνες αυτές να έχουν διενεργηθεί στο χρονικό διάστημα από 1996 έως και 2004 δυνάμει των οριζόμενων στην υπ' αριθ. ΚΑ/679/1996 κοινή υπουργική απόφαση (των Υπουργών Οικονομικών και Εθν. Παιδείας και Θρησκευμάτων – ΦΕΚ Β'826/1996), γ) οι δαπάνες να αφορούν σε διάφορες δραστηριότητες του Πανεπιστημίου αυτού, με εξαίρεση τις αμιγώς ερευνητικές, δ) οι δαπάνες αυτές να έχουν χαρακτηριστεί ως «*ανοίκειες πληρωμές*» με την υπ' αριθ. 4938/30.6.2005 έκθεση διαχειριστικού ελέγχου της Γ.Δ.Ο.Ε. και την συμπληρωματική της υπ' αριθ. 938/10.2.2006, και ε) οι καταλογιστικές πράξεις να μην έχουν εκτελεστεί έως την 11-5-2016, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου (4386/2016). Ως προς την τελευταία αυτή προϋπόθεση πρέπει να σημειωθεί ότι, στην επίμαχη διάταξη ορίζεται ότι «*καταλογιστικές πράξεις....., εφόσον δεν έχουν εκτελεστεί έως τη δημοσίευση του παρόντος* (εννοείται του νόμου), *αίρονται και δεν εκτελούνται...*», με αποτέλεσμα να παρέχεται η εντύπωση ότι ως μη εκτέλεση νοείται μόνον η μη περαιτέρω υπό στενή έννοια βεβαίωση, δεδομένου ότι αυτή συνιστά εκτέλεση της καταλογιστικής πράξεως, πλην όμως, κατά την αληθή έννοια της διάταξης ως μη εκτέλεση νοείται και η μη είσπραξη των βεβαιωθέντων ποσών. Συνακολούθως προς ταύτα, ποσά που έχουν εισπραχθεί δεν επιστρέφονται. Με βάση τα εκτεθέντα στο δύο

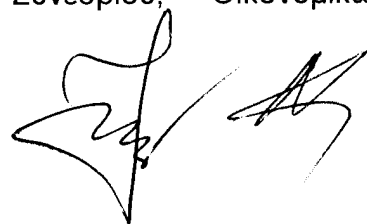
προηγούμενα εδάφια της παρούσης παραγράφου, εξυπακούεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία μετά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων δεν ακολούθησε ταμειακή βεβαίωση των καταλογισθέντων με αυτές ποσών, οι καταλογιστικές πράξεις αίρονται και δεν εκτελούνται, υπό την έννοια ότι δεν κοινοποιούνται ούτε χωρεί ταμειακή βεβαίωση των καταλογισθέντων ποσών.

7. Επομένως, το ζήτημα εάν οι αναγραφόμενες στο έγγραφο ερώτημα Αποφάσεις Καταλογισμού υπάγονται ή όχι στην ανωτέρω διάταξη, είναι ζήτημα πραγματικό, συναρτώμενο με την πλήρωση ή μη των ως άνω προϋποθέσεων, η δε έρευνα και η επ' αυτού κρίση ανάγεται στη σφαίρα της αρμόδιας για τη διαγραφή υπηρεσίας, κατά τα κατωτέρω στην οικεία θέση εκτιθέμενα.

8. Από τις διατάξεις των άρθρων 98 και 99 του π.δ. 16/1989, (λαμβανομένων υπόψη και των οριζομένων στο άρθρο 97 για τις αρμοδιότητες του γραφείου επιστροφών και διαγραφών των Δ.Ο.Υ.), συνάγεται ότι η έκπτωση των εσόδων, που έχουν βεβαιωθεί ταμειακώς (εν στενή έννοια) στην οικεία Δ.Ο.Υ., γίνεται με τη σύνταξη ατομικού φύλλου έκπτωσης (ΑΦΕΚ), το οποίο εκδίδεται από τις κατά περίπτωση διοικητικές αρχές, που εξέδωσαν τον νόμιμο τίτλο και βεβαίωσαν (εν ευρεία έννοια) το έσοδο που εκπίπτει (ΝΣΚ 128/2012).

9. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση που η ταμειακή βεβαίωση έχει διενεργηθεί κατόπιν έκδοσης νόμιμου τίτλου και αποστολής σχετικού χρηματικού καταλόγου από άλλη, πλην της Δ.Ο.Υ. διοικητική αρχή, τότε η ίδια Αρχή είναι αρμόδια και οφείλει να προβεί και στην έκδοση του σχετικού ΑΦΕΚ, ως κατά νόμο αναγκαία προϋπόθεση για τη διαγραφή του ταμειακώς βεβαιωμένου χρέους από τη Δ.Ο.Υ. Επομένως, αρμόδια υπηρεσία για τη σύνταξη του ΑΦΕΚ είναι η αρχή, που είχε προβεί στην υπό ευρεία έννοια βεβαίωση, δηλαδή, στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης, η οποία στη συνέχεια θα αποστείλει το ΑΦΕΚ στη Δ.Ο.Υ, προκειμένου η τελευταία να προβεί στη διαγραφή της οικείας ταμειακής βεβαίωσης (ΝΣΚ 22/2015).

10. Κατ' εξαίρεση, οι περιπτώσεις για τις οποίες προβλέπεται ρητά η σύνταξη του ατομικού φύλλου έκπτωσης από τη Δ.Ο.Υ. είναι οι αναφερόμενες στην παράγραφο 4 του άρθρου 98 του ανωτέρω π.δ/τος, σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση έκπτωσης εσόδων, τα οποία βεβαιώθηκαν με βάση καταλογιστικές αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Οικονομικών



Επιθεωρητών και Στρατιωτικών Αρχών, η έκπτωση γίνεται με τροποποιητική της καταλογιστικής απόφασης και ΑΦΕΚ, που εκδίδεται από το γραφείο επιστροφών και διαγραφών της Δ.Ο.Υ., στην οποία έχει βεβαιωθεί το σχετικό έσοδο (ΝΣΚ 22/2015). Επίσης, στις περιπτώσεις διαγραφής χωρίς μεταβολή του οικείου τίτλου βεβαίωσης η διαγραφή ενεργείται από την οικεία Δ.Ο.Υ., χωρίς να απαιτείται η επέμβαση της εν ευρεία έννοια βεβαιούσας αρχής, υπό την έννοια της εκδόσεως Ατομικού Φύλλου Έκπτωσης (ΝΣΚ 399/2009 πλειοψ., 43/2007).

11. Εν προκειμένω, όμως, παρότι η υπό στενή έννοια βεβαίωση των ποσών έγινε με βάση καταλογιστικές πράξεις και χρηματικούς καταλόγους της Οικονομικής Επιθεώρησης Κρήτης (βεβαίωση υπό ευρεία έννοια), τούτέστιν από άλλη – εκτός της Δ.Ο.Υ. - διοικητική αρχή, η οποία αν και είναι εξ εκείνων που κατονομάζονται στο άρθρο 98 παρ. 4 του π.δ. 16/1989, η κατά το άρθρο 68 του ν. 4386/2016 διαγραφή των βεβαιωθέντων ποσών δεν προϋποθέτει τροποποιητική ή ανακλητική πράξη των καταλογιστικών αποφάσεων και έκδοση ΑΦΕΚ ούτε από την αρχή, η οποία προέβη στην υπό ευρεία έννοια βεβαίωση, ούτε από την Δ.Ο.Υ., διότι οι καταλογιστικές αυτές πράξεις αίρονται εκ του νόμου και δεν εκτελούνται, όπως, άλλωστε εκ του νόμου χωρεί και η διαγραφή των βεβαιωθέντων ποσών, αρμόδια δε προς διαγραφή είναι η Δ.Ο.Υ. στην οποία έχουν βεβαιωθεί υπό στενή έννοια τα διαγραφτέα ποσά. Υπέρ της άποψης ότι η διαγραφή δεν προϋποθέτει ανάκληση των καταλογιστικών πράξεων συνηγορεί και το γεγονός ότι ο νομοθέτης δεν περιορίσθηκε στην αναφορά μόνο των καταλογιστικών πράξεων, ευχερώς εντοπίσιμων με βάση τα προσδιοριστικά στοιχεία που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 68, αλλά προέβη σε ιδιαίτερη μνεία περί διαγραφής του κάθε ποσού τόκων, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων που βεβαιώθηκαν, μνεία η οποία δεν θα ήταν αναγκαία αν απαιτούσε την ανάκληση των καταλογιστικών πράξεων, αφού σε αυτή την περίπτωση διαγραφτέο θα ήταν και οποιοδήποτε ποσό είχε ως έρεισμα την καταλογιστική πράξη. Ωστόσο, για λόγους υπηρεσιακής ευταξίας, αλλά και για να μην φαίνονται ότι παρέμειναν αλώβητες οι καταλογιστικές πράξεις, δεν θα ήταν άσκοπη η εκ μέρους της αρμόδιας για τη διαγραφή Δ.Ο.Υ. σχετική επισημειωματική καταχώριση επί των καταλογιστικών πράξεων, περί της εκ του νόμου (άρθρο 68 ν. 4386/2016) άρσεως και μη εκτελέσεώς τους.

## Απάντηση

12. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τεθέντων ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδοτεί ομοφώνως, σύμφωνα με τα ανωτέρω στις παραγράφους 6, 7 και 11 της παρούσης αναλυτικώς αναπτυσσόμενα και, εν συμπεράσματι, ως εξής: Στην συγκεκριμένη περίπτωση αρμόδια για την διαγραφή των υπαγομένων στην ρύθμιση του άρθρου 68 του ν. 4386/2016 βεβαιωθέντων και μη εισπραχθέντων ποσών είναι η Δ.Ο.Υ., που διενήργησε την εν στενή εννοία βεβαίωσή τους, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη ανάκληση των καταλογιστικών πράξεων.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 21 - 6 - 2017**

**Ο Πρόεδρος**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**

**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**



**Η Εισηγήτρια**

**Αδαμαντία Καπετανάκη**

**Νομικός Σύμβουλος του Κράτους**