



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 282/2016

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Ε' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση της 15^{ης} Νοεμβρίου 2016

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Μεταξία Ανδροβιτσανέα, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ

Μέλη: Κωνσταντίνος Γεωργάκης, Βασιλική Πανταζή, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριος Μακαρονίδης, Σταύρος Σπυρόπουλος, Βασίλειος Καραγεώργος, Νομικοί Σύμβουλοι Ν.Σ.Κ

Εισηγήτρια: Μαρία Μπασδέκη, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ

Αριθμός Ερωτήματος: Το με ΕΜΠ 49/26-02-2016 Γραφείο Υπουργού Υγείας

Ερώτημα: Λαμβάνοντας υπόψη τον νόμο, σε περίπτωση που δυνάμει πράξεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ακυρώνεται πράξη ταμειακής βεβαίωσης αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), η οποία εκδόθηκε επί τη βάσει χρηματικού καταλόγου και πράξης καταλογισμού ελεγκτικής αρχής (εν προκειμένω του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας)


ποία είναι η αρμόδια αρχή για την έκδοση του Ατομικού Φύλλου Έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ), που προβλέπεται από το πδ 16/1989



Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ε' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Σύμφωνα με το διδόμενο ιστορικό και τα στοιχεία που προκύπτουν από τα συνοδευτικά έγγραφα, με την με αρ πρωτ ΕΜΠ οικ721/5-5-2011 πράξη των Επιθεωρητών του Τομέα Διοικητικού- Οικονομικού Ελέγχου του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας Πρόνοιας (ΣΕΥΥΠ) καταλογίσθηκε στην υπάλληλο του ΨΝΑ Αττικής Τ.Χ ποσό 9.396,12 € το οποίο αποτελεί έλλειμμα από μη πραγματοποίηση εξόδων- εκδρομών των ενοίκων του Οικοτροφείου «ΙΘΑΚΗ» συμπεριλαμβανομένων και των νομίμων προσαυξήσεων. Το έλλειμμα καταλογίστηκε στην ως άνω ως δημόσιο υπόλογο ΝΠΔΔ, με βάση το με αρ πρωτ ΕΜΠ 1294/29-12-2010 Πόρισμα των ως άνω Επιθεωρητών, προϊόν διενεργηθέντος ελέγχου και διενεργηθείσας ΕΔΕ, από το οποίο προκύπτει ότι κατά το χρονικό διάστημα Απριλίου 2005 έως Ιούλιο 2007, που υπηρετούσε στο εν λόγω Οικοτροφείο ως υπεύθυνη στην προαναφερομένη δομή βεβαιώθηκαν ποσά για εξόδους – εκδρομές των ενοίκων, που από όλα τα προσκομισθέντα στοιχεία που αναφέρονται αναλυτικά στο ως άνω πόρισμα, δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν. Στη συνέχεια αυθημέρον η πράξη καταλογισμού διαβιβάσθηκε στην ΔΟΥ Ιλίου και στο ΨΝΑ, για τις δικές τους νόμιμες ενέργειες, ειδικότερα δε από την ΔΟΥ ζητείτο να προβεί στην άμεση βεβαίωση του καταλογισθέντος ποσού και στις δέουσες ενέργειες για την είσπραξη του ανωτέρω ποσού, σύμφωνα με τις νόμιμες διαδικασίες και την απόδοσή του υπέρ του ΨΝΑ Αττικής. Με το με αρ.πρωτ 6402/13-5-2011 έγγραφό της, η ΔΟΥ Ιλίου διαβίβασε τον 722 χρηματικό κατάλογο στην Κ' ΔΟΥ Αθηνών, λόγω αρμοδιότητας της. Στη συνέχεια η Κ' ΔΟΥ Αθηνών βεβαίωσε την παραλαβή του ως άνω χρηματικού καταλόγου και την καταχώρησή του στο βιβλίο βεβαίωσης εισπρακτέων εσόδων της ΔΟΥ με αριθ. 2962/22-6-2011 για το ποσό των 9.396,12 ευρώ



εκδίδοντας τριπλότυπη περιληπτική κατάσταση βεβαίωσης. Κατά της με αριθ. 2962/22-6-2011 ταμειακής βεβαίωσης η καθ' ής υπάλληλος Τ.Χ άσκησε ανακοπή ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Το IV τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου με την 0140/2013 απόφασή του ακύρωσε την ταμειακή βεβαίωση ως νομικώς πλημμελή, με το σκεπτικό ότι κατά το χρόνο πραγματοποίησής της δεν υπήρχε ενεργός νόμιμος τίτλος, επειδή «δεν αποδείχθηκε ούτε το Ελληνικό Δημόσιο ισχυρίστηκε ότι η προσβαλλομένη ταμειακή βεβαίωση στηρίχθηκε σε προγενέστερη της έκδοσής της απόφασης καταλογισμού του δι' αυτής βεβαιωθέντος σε βάρος της ανακόπτουσας χρηματικού ποσού.» Η ΔΟΥ αν και είχε προβεί στη δημιουργία ΑΦΕΚ (Α/Α 1/18-4-2013) σε εκτέλεση της 0140/2013 απόφασης του Ελεγκτικού Συνεδρίου, επαναβεβαίωσε τον καταλογισμό θεωρώντας ότι διεγράφη από λάθος, και αναβίωσε την αρχική βεβαίωση.

2. Μετά από σχετική αίτηση από την ενδιαφερόμενη υπάλληλο ο Γενικός Επιθεωρητής ΣΕΥΥΠ έδωσε εντολή σε Επιθεωρητή του ΣΕΥΥΠ να προβεί στις ενέργειες «που απορρέουν από την πιο πάνω απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου και την έκδοση του Ατομικού Φύλλου Έκπτωσης». Το ΣΕΥΥΠ δεν προχώρησε στην έκδοση ΑΦΕΚ διατυπώνοντας την άποψη ότι δεν απαιτείται η επέμβαση της υπηρεσίας του, υπό την έννοια της έκδοσης ΑΦΕΚ, επειδή με την απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν τροποποιήθηκε η πράξη καταλογισμού του ΣΕΥΥΠ, ούτε εξετάστηκε η νομιμότητά της επικαλούμενο τις Γνμδ ΝΣΚ 43/2007, 399/2009. Ακολούθησε αλληλογραφία ΔΟΥ - ΣΕΥΥΠ με την ΔΟΥ να υποστηρίζει την άποψη ότι το ΣΕΥΥΠ πρέπει να ενεργήσει σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και το νομοθετικό πλαίσιο των άρθρων 98 και 99 ΠΔ 16/1989, επικαλούμενο τη Γνμδ ΝΣΚ 370/2001 και το ΣΕΥΥΠ να εμμένει στην άποψή του ότι στην περίπτωση που ακυρώνεται η ταμειακή βεβαίωση χωρίς μεταβολή της καταλογιστικής πράξης η οικεία ΔΟΥ είναι αρμόδια για την σύνταξη του ΑΦΕΚ, επικαλούμενο τις Γνμδ ΝΣΚ 261/1999 και 22/2015. Από την πλευρά της η Φορολογική Διοίκηση υποστηρίζει ότι αν δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 98 ΠΔ 16/1989 (έσοδα που έχουν βεβαιωθεί με βάση καταλογιστικές αποφάσεις Οικονομ Επιθεωρητών .. και έκδοση και αποστολή στην αρμοδία ΔΟΥ τροποποιητικής απόφασης της αρχικής

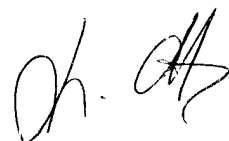
καταλογιστικής απόφασης από τον οικονομικό επιθεωρητή) το ΑΦΕΚ εκδίδεται από την αρχή που έχει συντάξει τον τίτλο είσπραξης. Το ΣΕΥΥΠ εμμένει ότι δεν δύναται να τροποποιήσει την αρχική καταλογιστική απόφαση αφού αυτή δεν εθίγη από την δικαστική απόφαση. Κατόπιν των ανωτέρω υποβλήθηκε το ως άνω ερώτημα

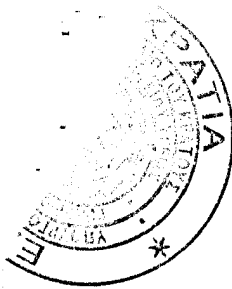
Νομοθετικό πλαίσιο

3. Σύμφωνα με το άρθρο 3 ν.2920/2001 «Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.) και άλλες διατάξεις». (Α' 131/27.6.2001) «1. Το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. διαρθρώνεται στους εξής τομείς:... β) Τομέας Διοικητικού - Οικονομικού Ελέγχου. 2. ... 3. Στην αρμοδιότητα του Τομέα Διοικητικού - Οικονομικού Ελέγχου ανήκει, ιδίως: ... ε) Ο έλεγχος της διαχείρισης των υπόλογων διαχειριστών χρημάτων και υλικών στ) Ο καταλογισμός, με αιτιολογημένη απόφαση, των ελλειμμάτων, τα οποία διαπιστώνονται από τους ελέγχους, σε βάρος των υπεύθυνων υπολόγων, υπαλλήλων του Υπουργείου Υγείας και Πρόνοιας και των υπαγόμενων σε αυτό κρατικών νομικών προσώπων δημόσιου και ιδιωτικού δικαίου, εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 56 του Ν. 2362/1995 "περί δημοσίου λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ 247 Α').»

2. Στις διατάξεις του άρθρου 56 ν.2362/1995, που ίσχυαν κατά το χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, αλλά και τις ταυτόσημου περιεχομένου ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 152 ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας ... Δημόσιο Λογιστικό (Α 143), ορίζεται ότι «... 3. Το έλλειμμα που παρουσιάζουν οι δημόσιοι υπόλογοι, ..., καταλογίζεται με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση από τους διαπιστώσαντες αυτό οικείους διατάκτες και επιθεωρητές. ... 12. Οι καταλογιζόμενοι κατά τις διατάξεις του άρθρου αυτού μπορούν να προσβάλουν την καταλογιστική πράξη ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν γι' αυτό.»

3. Το π.δ. 774/1980 «Οργανισμός του Ελεγκτικού Συνεδρίου» (Α' 189) ορίζει στο άρθρο 15 ότι: «Το Ελεγκτικόν Συνέδριον: 1. ... 2. ... 13. Δικάζει τας κατά τας κειμένας διατάξεις υπαχθείσας εις την αρμοδιότητα αυτού εφέσεις κατά καταλογιστικών αποφάσεων εκδιδομένων παρά των Υπουργών ή των επί τούτω εντεταλμένων συλλογικών ή μη οργάνων της διοικήσεως, επί





διαχειρίσεως υλικού ή χρηματικού του Δημοσίου ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου εν γένει...». Και στο άρθρο **30 § 4**, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο διάστημα, μετά την αναδρομική κατάργηση της διάταξης του άρθρου 67 § 8 του ν. 3842/2010 (Α' 58) με το άρθρο 109 του ν. 4055/2012 (Α' 51) και πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 68 § 1 του ν. 4055/2012, ότι: «Αι κατά την παράγραφον 13 του άρθρου 15 εφέσεις ασκούνται εντός εξαμήνου προθεσμίας, αρχομένης από της εις τον ενδιαφερόμενον κοινοποιήσεως της καταλογιστικής αποφάσεως».

4. Το άρθρο **49 του π.δ. 1225/1981** «Περί εκτελέσεως των περι Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων» (Α' 304), το οποίο εξακολουθεί να ισχύει ενόσω δεν έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στις διατάξεις του άρθρου 71 του ν. 4129/2013 προεδρικό διάταγμα, με το οποίο θα ρυθμίζονται γενικά ζητήματα δικονομίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ορίζει ότι «1. Διά της εφέσεως η υπόθεσις μεταβιβάζεται εις το αρμόδιον Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως προς μεν το νόμω βάσιμον της πράξεως ή αποφάσεως κατά το σύνολον, ως προς δε το ουσία βάσιμον της πράξεως ή αποφάσεως κατά τα δια της εφέσεως και των προσθέτων λόγων καθοριζόμενα όρια. 2. Το δικαστήριο την νομικώς πλημμελή πράξιν, ακυροί, εν όλω ή εν μέρει, ή μεταρρυθμίζει αναλόγως, επιφυλασσομένης της διατάξεως της επομένης παραγράφου. Την ουσιαστικώς εσφαλμένην πράξιν ακυροί ή μεταρρυθμίζει εντός των εν τη εφέσει ορίων, κρίνον περαιτέρω επί της ουσίας της υποθέσεως. ..., στο δε **άρθρο 51** του ίδιου προεδρικού διατάγματος ορίζεται ότι «η ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου έφεσις δεν αναστέλλει την εκτέλεσιν της πράξεως ή αποφάσεως εκτός εάν άλλως ειδικώς ορίζεται υπό του νόμου. Επί τη αιτήση του εκκαλούντος ή του Γενικού Επιτρόπου δύναται να διαταχθή η αναστολή δι' αποφάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου πριν ή τούτο αποφανθή, επί της εφέσεως ...».


5. Εξάλλου στο άρθρο **2 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)**, όπως ίσχυε κατά το χρόνο της ταμειακής βεβαίωσης, ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξις των δημοσίων εσόδων ανατίθεται εις τα Δημόσια Ταμεία, ..., ενεργείται δε δυνάμει νομίμου τίτλου ... 2. Νόμιμος τίτλος είναι: α) Η κατά τους κειμένους νόμους βεβαίωσις και ο υπό των αρμοδίων Διοικητικών ή ετέρων αρμοδίων κατά νόμον Αρχών προσδιορισμός του εισπρακτέου ποσού, του είδους του εσόδου

και της αιτίας δι' ην οφείλεται. β) ...» Ήδη από 1-1-2014 η ως άνω διάταξη μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 2 του άρθρου 7 του ν.4224/2013 (Α'288), έχει ως εξής : «1. ..., η είσπραξη των δημοσίων εσόδων ανήκει στην αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης και των λοιπών οργάνων που ορίζονται με ειδικές διατάξεις ... 2. Για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. ... νόμιμο τίτλο αποτελούν: α) Τα έγγραφα, στα οποία οι αρμόδιες αρχές προσδιορίζουν, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, τον οφειλέτη, το είδος, το ποσό και την αιτία της οφειλής. β) ... 3. Η είσπραξη ... πραγματοποιείται από τη Φορολογική Διοίκηση μετά την καταχώριση των στοιχείων του νόμιμου τίτλου στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων, είτε κατόπιν αποστολής στη Φορολογική Διοίκηση χρηματικού καταλόγου από την αρχή που απέκτησε το νόμιμο τίτλο είτε με βάση μόνο το νόμιμο τίτλο, εφόσον αυτός έχει περιέλθει με οποιονδήποτε τρόπο στη Φορολογική Διοίκηση. Ο χρηματικός κατάλογος περιέχει τα προσδιοριστικά στοιχεία της οφειλής, του υπόχρεου και των τυχόν συνυποχρεωμένων ευθυνόμενων τρίτων. ...».

6. Στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) και ειδικότερα στο άρθρο 217 παρ. 1 ορίζεται ότι: «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου ... β) ...», στο άρθρο 224 ότι: «1. Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη κατά το νόμο και την ουσία, στα όρια της ανακοπής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. 2. ... 4. Στην περίπτωση της ανακοπής κατά της ταμειακής βεβαίωσης, επιτρέπεται ο παρεμπόμπων έλεγχος, κατά το νόμο και τα πράγματα, του τίτλου βάσει του οποίου έγινε η βεβαίωση, εφόσον δεν προβλέπεται κατ' αυτού ένδικο βοήθημα που επιτρέπει τον έλεγχο του κατά το νόμο και την ουσία ή δεν υφίσταται σχετικώς δεδουλευμένο. 5. ...» και στο άρθρο 225 «Το δικαστήριο, αν διαπιστώσει παράβαση νόμου ή ουσιαστικές πλημμέλειες της προσβαλλομένης πράξης προβαίνει στην ολική ή μερική ακύρωση ή στην τροποποίησή της. ...»

7. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 137 ν. 4270/2014 (Α 143) ταυτόσημου περιεχομένου με την παρ. 4 του άρθρου 87 ν.2362/1995 ορίζεται ότι «4. Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησης από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαίτησης του Δημοσίου είτε






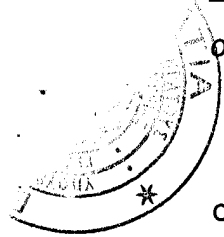
της νομιμότητας της βεβαίωσης αυτής με στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξης της αναγκαστικής εκτέλεσης προς είσπραξη απαίτησης του Δημοσίου (διοικητικής εκτέλεσης), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαίτησης του Δημοσίου προς βεβαίωση (με ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαίτησής του αναστέλλεται μέχρι την έκδοση επί της δικαστικής αυτής διένεξης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης και δεν συμπληρώνεται σε κάθε περίπτωση πριν από την πάροδο ενός (1) έτους από την, με επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου, κοινοποίηση με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης.». Στην περ.γ' της παρ. 2 του άρθρου 183 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Δ' ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015, καθώς και για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την ημερομηνία αυτή. ...»

8. Στο άρθρο 10 του ν. 1160/1981 (Α' 147) προβλέπεται ότι: «.... 8. Εν περιπτώσει απαγγελίας δια τελεσιδίκου δικαστικής αποφάσεως της ακυρότητας ατομικής ειδοποιήσεως ή πράξεως διοικητικής εκτέλεσης δια λόγους αναγόμενους εις τον νόμιμον τίτλον, το δικαίωμα του Δημοσίου ή ετέρου προσώπου, ούτινος τα έσοδα εισπράττονται δια των Δημοσίων Ταμείων, προς έκδοσιν νέας ή κοινοποιήσιν πράξεως προσδιορισμού της σχετικής φορολογικής υποχρεώσεως εν τη αμέσω ή εμμέσω φορολογία, ή έτερας οιασδήποτε υποχρεώσεως εν ουδεμία περιπτώσει θεωρείται ότι απεσβέσθη λόγω παραγραφής προς της παρελεύσεως έτους από της δια δικαστικού επιμελητή κοινοποιήσεως εις τον αρμόδιον Δημόσιον Ταμείον της ως άνω τελεσιδίκου δικαστικής αποφάσεως. 9. Επιφυλασσομένης της ισχύος της προηγούμενης παραγράφου, βεβαιούμενα έσοδα εις τα Δημόσια Ταμεία, περί ων η εν αυτή αναφερομένη ακυρότης, διαγράφονται υπό της βεβαιωσάσης ταύτα Αρχής βάσει της καθ' οιονδήποτε τρόπον περιελεussoμένης εις ταύτην ως άνω τελεσιδίκου δικαστικής αποφάσεως, ότε προβαίνει αυτής εις τας κατά νόμον ενεργείας προς απόκτησιν νομίμου τίτλου....11. Αξίωσις επιστροφής καταβληθέντος τμήματος όλου οφειλής προ της κατά τα παραγράφου 9 (...) διαγραφής ασκείται μετά την γένεσιν νέου

νομίμου τίτλου βεβαιώσεως. ... 13. Δι' αποφάσεως του Υπουργού των Οικονομικών, δημοσιευμένης δια της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, ρυθμίζεται παν σχετικόν προς την εφαρμογήν των παραγράφων 8, 9, 10, 11 και 12 του παρόντος άρθρου». Κατ' εξουσιοδότηση της τελευταίας αυτής διάταξης εκδόθηκε η 35426/Δ-Ε/1398/19-3-1982 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 153),

9. Περαιτέρω στο άρθρο 97 του πδ 16/1989 (Κανονισμός λειτουργίας ΔΟΥ) (Α'6) ορίζεται ότι «Στο γραφείο επιστροφών και διαγραφών ανήκουν οι πιο κάτω αρμοδιότητες: 1.- Η ενέργεια κατά περίπτωση για τη σύνταξη των Ατομικών Φύλλων έκπτωσης της Δ.Ο.Υ., με βάση τη σχετική απόφαση του προϊσταμένου αυτής ή του εκκαθαριστικού σημειώματος του αρμοδίου τμήματος και η ενέργεια για την εκκαθάριση αυτών, καθώς και εκείνων που στέλνονται στη Δ.Ο.Υ. από άλλες Δ.Ο.Υ. ή αρμόδιες υπηρεσίες. 2.- Η τήρηση και κατάρτιση. α. Του βιβλίου επιστρεφόμενων και διαγραφομένων εσόδων με τα σχετικά παραστατικά στοιχεία. β. ... 3.- Η μέριμνα: α. Για την έγκαιρη σύνταξη και εκκαθάριση των ατομικών φύλλων έκπτωσης εσόδων, για την κατά περίπτωση διαγραφή ή επιστροφή των σχετικών ποσών. β. ...» Στο άρθρο 98 του ίδιου ως άνω Κανονισμού Λειτουργίας ΔΟΥ ορίζεται « 1.- Η έκπτωση των εσόδων που έχουν βεβαιωθεί γίνεται με ατομικά φύλλα έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.) 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 αρμοδίου 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.... 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.ΕΚ. που εκδίδεται από το γραφείο επιστροφών και διαγραφών της Δ.Ο.Υ., στην οποία έχει βεβαιωθεί το σχετικό έσοδο. ...» και στο άρθρο 99 του ίδιου κανονισμού ορίζεται ότι «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 εισπραξης, με το οποίο βεβαιώθηκε το σχετικό ποσό ή από το Κέντρο Πληροφορικής. ...»

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

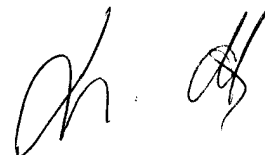
Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό, συνάγονται τα ακόλουθα :


10. Κατά της διοικητικής πράξης του αρμοδίου επιθεωρητή με την οποία καταλογίζεται σε δημόσιο υπόλογο ποσό που διαπιστώθηκε ως έλλειμμα ασκείται έφεση, η οποία επιτρέπει το δικαστικό έλεγχο της καταλογιστικής πράξης κατά το νόμο και την ουσία, ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου εντός προθεσμίας που εκκινεί με την κοινοποίηση της (IV τμ ΕΣ 2354/2012). Η πρόβλεψη του ενδίκου βοηθήματος της έφεσης, έχει ως συνέπεια ότι με την κατ' άρθρο 217 ΚΔΔ ανακοπή κατά της ταμειακής βεβαίωσης του καταλογισθέντος ποσού δεν επιτρέπεται να προβληθούν λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται κατ' ουσίαν η ύπαρξη της καταλογιστικής πράξης. Ενόψει των δικονομικών ρυθμίσεων των προαναφερθεισών διατάξεων των άρθρων 49 και 51 του πδ 1225/1981 και των άρθρων 224 παρ. 4 ΚΔΔ ερμηνευόμενων σε συνδυασμό προς το άρθρο 20 παρ. 1 Σ, που κατοχυρώνει το δικαίωμα δικαστικής προστασίας, γίνεται δεκτό ότι δεν αρχίζει η προθεσμία για την άσκηση έφεσης ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου ούτε επιτρέπεται η ταμειακή βεβαίωση του καταλογισθέντος ποσού, η οποία αποτελεί το νόμιμο τίτλο εισπράξεως της προερχομένης από την ανωτέρω αιτία οφειλής, μη υφισταμένου συνεπώς σταδίου ενάρξεως αναγκαστικής εκτέλεσης, εάν δεν έχει προηγουμένως εγκύρως κοινοποιηθεί στον υπόχρεο η οικεία καταλογιστική πράξη (ΣΤΕ 3529/2009, απόφ IV Τμ ΕΣ 2960, 2286, 1385/2014 κ.α.) ή εάν δεν έχει προηγηθεί επίδοση ή καθ' οιονδήποτε τρόπο περιέλευση ή αποδεδειγμένα πλήρης γνώση της καταλογιστικής πράξης από τον καταλογιζόμενο (βλ. απόφ. IV Τμ. ΕΣ 1937/2015, 2957/2014). Μετά ωστόσο την κοινοποίηση της πράξης αυτής, νομίμως χωρεί η ταμειακή βεβαίωση της απαίτησης, ακόμη και όταν δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης έφεσης ή εκκρεμεί έφεση κατά του καταλογισμού- με εξαίρεση, βεβαίως, την περίπτωση που η ταμειακή βεβαίωση ενεργήθηκε μετά την έκδοση απόφασης του Τμήματος, με την οποία ανεστάλη η εκτέλεση της καταλογιστικής πράξης – χωρίς τούτο να

αντιβαίνει σε καμία υπερνομοθετικής ισχύος διάταξη. (απόφ IV τμ ΕΣ 2960/2014, 1533/2010).

11. Μετά την έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, με την οποία ακυρώνεται η ταμειακή βεβαίωση λόγω έλλειψης νομιμότητας του νόμιμου τίτλου, το Δημόσιο ή άλλο πρόσωπο, του οποίου τα έσοδα εισπράττονται δια των δημοσίων ταμείων, έχουν όχι μόνο δικαίωμα αλλά και υποχρέωση κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 137 ν.4270/2014, (όμοιας ρύθμισης με αυτή της παρ.4 του άρθρου 87 ν.2362/1994), των παρ. 9-13 του ν.1160/1981 και της κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσας 35426/Δ-Ε/1398/19-3-1982 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες για την απόκτηση (νέου) νόμιμου τίτλου, υπό τον όρο βέβαια, ότι συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις γι' αυτό σε συνδυασμό με τους λόγους της δικαστικής απόφασης για τους οποίους κρίθηκε ανίσχυρος ο νόμιμος τίτλος. Το ειδικότερο περιεχόμενο και το εύρος των ενεργειών της Διοίκησης προσδιορίζονται από το αντικείμενο της απαγγελλομένης ακύρωσης, δηλαδή από το είδος και τη φύση της πράξης που ακυρώθηκε, καθώς και από την κρίση ή τις κρίσεις επί των ζητημάτων που εξέτασε και αποφάνθηκε το Δικαστήριο στο αιτιολογικό της ακυρωτικής απόφασης του, δημιουργώντας δεδικασμένο ως προς αυτά στη συγκεκριμένη περίπτωση. Σε συμμόρφωση προς τελεσίδικη δικαστική απόφαση που ακυρώνει την ταμειακή βεβαίωση λόγω έλλειψης ή ακυρότητας του νόμιμου τίτλου της, η επαναβεβαίωση θα χωρήσει και πρέπει να χωρήσει χωρίς τις διαπιστωθείσες πλημμέλειες του νόμιμου τίτλου, με επανάληψη της προβλεπόμενης διαδικασίας, από της κριθείσης μη νόμιμης πράξης και εφεξής. (Γνμδ ΝΣΚ 370/2001, 530/2002)

12. Γίνεται δεκτό ότι οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 9-13 του ν.1160/1981, που προβλέπουν τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία και το χρόνο της διαγραφής και επαναβεβαίωσης των απαιτήσεων, σε περίπτωση δικαστικής αμφισβητήσεως, είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου, είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή έννοια, είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της διοικητικής εκτελέσεως, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) στις διαφορές που αναφύονται κατά





την είσπραξη των δημοσίων εσόδων κατόπιν άσκησης ανακοπής κατά την ειδική διαδικασία των άρθρων 216-230 ΚΔΔ, διότι αφενός δεν καταργήθηκαν ρητά από τον Κώδικα αυτό, αφετέρου δε ρυθμίζουν ειδικά θέματα μη ρυθμιζόμενα από τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα. (Γνμδ ΝΣΚ 370/2001). Η παραπομπή δε της παρ.9 του άρθρου 10 του ν.1160/1980 στη διάταξη της παρ.8 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει την αναστολή της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επαναβεβαίωση των απαιτήσεων του υπό ευρεία έννοια, πρέπει να θεωρηθεί ότι γίνεται στο άρθρο 87 παρ. 4 του ν.2362/1995, (Γνμδ ΝΣΚ 22/2015). Μετά την θέση σε ισχύ του νεότερου Δημόσιου Λογιστικού με τον ν. 4270/2014, η παραπομπή θα πρέπει να θεωρηθεί ότι γίνεται στην διάταξη του άρθρου 137 παρ.4 του ν.4270/2014, που επαναλαμβάνει αυτολεξεί την προϊσχύουσα διάταξη του άρθρου 87 παρ. 4 του ν.2362/1995.

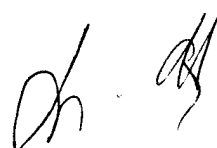
13. Περαιτέρω από τις προεκτεθείσες διατάξεις προκύπτει ότι η έκπτωση εσόδων, που έχουν βεβαιωθεί στις αρμόδιες ΔΟΥ, πραγματοποιείται με την σύνταξη ατομικού φύλου έκπτωσης (ΑΦΕΚ), μεταξύ άλλων, και σε συμμόρφωση με δικαστική απόφαση. Το ΑΦΕΚ εκδίδεται από τις κατά περίπτωση διοικητικές αρχές, που συνέταξαν τον τίτλο είσπραξης του εσόδου που εκπίπτει. Κατ' εξαίρεση, οι περιπτώσεις για τις οποίες προβλέπεται ρητά η σύνταξη του ΑΦΕΚ από τη Φορολογική Διοίκηση (οικεία ΔΟΥ), είναι οι αναφερόμενες στην παράγραφο 4 του άρθρου 98 του πδ 16/1989. Σύμφωνα με την διάταξη αυτή στις περιπτώσεις έκπτωσης εσόδων, που βεβαιώθηκαν με βάση καταλογιστικές αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Οικονομικών Επιθεωρητών και Στρατιωτικών Αρχών, η έκπτωση γίνεται από το γραφείο επιστροφών και διαγραφών της ΔΟΥ στην οποία έχει βεβαιωθεί κατά τα ανωτέρω το σχετικό έσοδο, μετά από τροποποίηση της καταλογιστικής απόφασης.


14. Όταν η επαναβεβαίωση των απαιτήσεων και η διαγραφή των ταμειακά βεβαιωθέντων εσόδων γίνεται σε συμμόρφωση με ακυρωτική δικαστική απόφαση, οι ενέργειες της Διοίκησης, προσδιορίζονται κατά περίπτωση από τις κρίσεις επί των ζητημάτων που εξέτασε το Δικαστήριο. Συνεπώς βεβαιωμένα έσοδα στα δημόσια ταμεία διαγράφονται από την βεβαιούσα Αρχή, εφόσον, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 87

παρ. 4 ν.2362/1995 και ήδη 137 παρ. 4 ν.4270/2014, η δια της δικαστικής αποφάσεως απαγγελία ακυρότητας πράξης της διοικητικής εκτέλεσης έγινε για λόγους αναγόμενους στην νομιμότητα του τίτλου. (Γνμδ 530/2002). Ενώ στην περίπτωση που δεν πλήττεται η εν ευρεία εννοία βεβαίωση του ποσού, αλλά η πλημμέλεια, που οδήγησε σε ακύρωση της διοικητικής εκτέλεσης, ανάγεται στην διαδικασία της ταμειακής βεβαίωσης από την Φορολογική Διοίκηση, η διαγραφή ενεργείται από την οικεία ΔΟΥ, χωρίς να απαιτείται η έκδοση ΑΦΕΚ από την βεβαιώσασα (εν ευρεία εννοία) το έσοδο αρχή (Γνμδ 399/2009).

15. Συναφώς στις εξαιρετικές περιπτώσεις της παρ.4 του άρθρου 98 του πδ 16/1989, που η διαγραφή του εσόδου γίνεται με ΑΦΕΚ που εκδίδεται από την ΔΟΥ, αν η διαγραφή γίνεται σε συμμόρφωση με ακυρωτική δικαστική απόφαση, θα πρέπει να ερευνηθεί για ποιους λόγους έγινε η ακύρωση, ώστε να διακριβωθεί, εάν πρέπει να προηγηθεί, σε συμμόρφωση προς τη δικαστική απόφαση και εντός των ορίων του δεδουλευμένου, ενέργεια της Αρχής που έκανε τον καταλογισμό. Είναι σαφές δε ότι όταν το απαγγείλαν την ακύρωση δικαστήριο δεν έχει εξουσία να ερευνήσει κατ' ουσία την καταλογιστική πράξη η απαγγελθείσα με την δικαστική απόφαση ακύρωση δεν αφορά την ουσιαστική νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης και η διαγραφή του εσόδου γίνεται με ΑΦΕΚ που εκδίδεται από την ΔΟΥ, χωρίς να εκδίδεται τροποποιητική της καταλογιστικής απόφασης. Αντιθέτως, εάν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες της ταμειακής βεβαίωσης, ανάγονται σε πλημμέλειες που εμφολώρησαν κατά την συγκρότηση του νομίμου τίτλου, πριν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση, όπως στην περίπτωση της μη κοινοποίησης ή μη έγκυρης κοινοποίησης της καταλογιστικής πράξης, η ελεγκτική Αρχή, που εξέδωσε την καταλογιστική πράξη, θα πρέπει να κοινοποιήσει την καταλογιστική πράξη και πριν προχωρήσει στην σύνταξη νέου χρηματικού καταλόγου προς απόκτηση νομίμου (πλέον) τίτλου, να ανακαλέσει τον προηγούμενο χρηματικό κατάλογο με βάση τον οποίο είχε γίνει η ακυρωθείσα ταμειακή βεβαίωση, προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να εκδόσει ΑΦΕΚ προς διαγραφή του εσόδου.

16. Στην κρινομένη περίπτωση προέκυψε ότι δεν υπάρχει αποδεικτικό κοινοποίησης της με αρ. πρωτ ΕΜΠ ΟΙΚ 721/5-5-2011 απόφασης



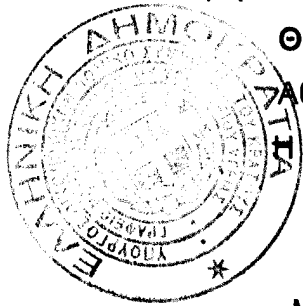


καταλογισμού, με αποτέλεσμα ο σχετικός λόγος της ανακοπής της υπαλλήλου ΧΤ ότι ουδέποτε εκδόθηκε ή της κοινοποιήθηκε πράξη καταλογισμού να κριθεί βάσιμος και να ακυρωθεί με την 0140/2013 απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου η επακολουθήσασα ταμειακή βεβαίωση της Κ' ΔΟΥ, με το σκεπτικό ότι δεν υπήρχε ενεργός νόμιμος τίτλος, χωρίς να διαλαμβάνονται στην δικαστική απόφαση, κρίσεις για την ουσιαστική βασιμότητα της καταλογιστικής πράξης. Σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν, η αρχή η αρμόδια για τον καταλογισμό, εν προκειμένω το ΣΕΥΥΠ, οφείλει να επαναβεβαιώσει το καταλογισθέν ποσό, χωρίς να εκδώσει νέα καταλογιστική πράξη, επαναλαμβάνοντας την διαδικασία της βεβαίωσης- εν ευρεία εννοία, ήτοι κοινοποιώντας την καταλογιστική πράξη στην υπάλληλο ΧΤ, ώστε στην συνέχεια να προχωρήσει στη σύνταξη νέου χρηματικού καταλόγου. Όσον αφορά την έκδοση του ΑΦΕΚ, επειδή το ποσό που βεβαιώθηκε έχει καταλογιστεί από το ΣΕΥΥΠ, το οποίο είναι ελεγκτική αρχή ασκούσα αρμοδιότητες Οικονομικού Επιθεωρητή, αρμόδια να το εκδώσει είναι η οικεία ΔΟΥ. Της εκδόσεως του ΑΦΕΚ θα πρέπει να προηγηθεί ανάκληση από το ΣΕΥΥΠ του χρηματικού καταλόγου με βάση τον οποίο είχε γίνει η ακυρωθείσα ταμειακή βεβαίωση.

Απάντηση

17. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ε' Τμήμα), γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ως εξής : Στην περίπτωση που με δικαστική απόφαση ακυρώνεται πράξη ταμειακής βεβαίωσης αρμοδίας ΔΟΥ, η οποία είχε εκδοθεί επί τη βάση χρηματικού καταλόγου και πράξη καταλογισμού ελεγκτικής αρχής (εν προκειμένω του ΣΕΥΥΠ), για λόγους που ανάγονται σε μη ύπαρξη ενεργού νόμιμου τίτλου, λόγω μη κοινοποίησης της καταλογιστικής πράξης, αρμόδια να εκδώσει το ΑΦΕΚ είναι κατ' άρθρο 98 παρ. 4 του πδ 16/1989 η ΔΟΥ, στην οποία έχει βεβαιωθεί το σχετικό έσοδο, χωρίς να απαιτείται τροποποιητική του καταλογισμού πράξη, υπό την προϋπόθεση ότι θα προηγηθεί από το ΣΕΥΥΠ (το οποίο οφείλει να επαναβεβαιώσει την καταλογισθείσα απαίτηση, κοινοποιώντας την καταλογιστική πράξη, πριν προχωρήσει στην σύνταξη νέου χρηματικού καταλόγου) η ανάκληση του προηγούμενου –ελαττωματικού-


χρηματικού καταλόγου, με βάση τον οποίο είχε γίνει η ακυρωθείσα ταμειακή βεβαίωση.




ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 18-11-2016

Η Πρόεδρος του Τμήματος


Μεταξία Ανδροβιτσανέα
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ

Η Εισηγήτρια


Μαρία Μπασδέκη
Πάρεδρος ΝΣΚ