



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 22/2015

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 2ας Φεβρουαρίου 2015

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κυριακή Παρασκευοπούλου και Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Ιωάννα Λεμπέση, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη άνευ ψήφου).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. 66237/3-12-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού, πρώην Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, (Γενική Διεύθυνση Διεθνούς Οικονομικής και Εμπορικής Πολιτικής/ Διεύθυνση Συντονισμού).

Περίληψη Ερωτήματος : *Αρμόδια υπηρεσία για την έκδοση του Ατομικού Φύλλου Έκπτωσης (ΑΦΕΚ), προκειμένου να εκτελεστεί η υπ' αριθμ. α4513/11-11-2010 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, που ακύρωσε την υπ' αριθμ. 6508/26-8-2009 πράξη ταμειακής βεβαίωσης της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, λόγω μη νόμιμης συγκρότησης του νόμιμου τίτλου.*

Επί του ερωτήματος αυτού το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε, ομοφώνως, ως ακολούθως:

I. Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

Με την υπ' αριθμ. 116108/Ε3/16108/20-7-2009 Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Γενικού Γραμματέα του τότε Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (νυν Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού), επιβλήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.936/79 περί «τροποποίησης και συμπλήρωσης των περί εξωτερικού εμπορίου διατάξεων», πρόστιμο σε βάρος της εταιρίας KIDEL ΑΕ,

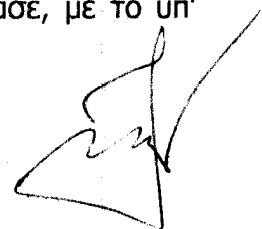
ύψους 95.481,40 ευρώ, το οποίο βεβαιώθηκε σε βάρος της εταιρείας με την υπ' αριθμ.6508/26.8.2009 Πράξη της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά. Η εταιρεία σε βάρος της οποίας επιβλήθηκε το πρόστιμο άσκησε τα ακόλουθα ένδικα βοηθήματα:

1) Την από 6.11.2009 ανακοπή (αυξ. αρ. καταθ. 2379/2009) κατά της ως άνω ταμειακής βεβαιώσεως, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. α4513/11-11-2010 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, με την οποία ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, λόγω μη νόμιμης συγκρότησης του νόμιμου τίτλου, καθόσον έγινε δεκτό ότι η ως άνω απόφαση του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία επιβλήθηκε το εν λόγω πρόστιμο δεν είχε κοινοποιηθεί στην ανακόπτουσα εταιρεία. Η απόφαση αυτή έγινε αποδεκτή από το Ελληνικό Δημόσιο με το αρμοδίως εγκριθέν υπ' αριθμ. 6438/2011 πρακτικό τριμελούς επιτροπής του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, το οποίο διεβιβάσθη στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά με το υπ' αριθμ. 6969/Β.45852/14-7-2011 έγγραφο του Γραφείου Νομικού Συμβούλου Πειραιά. Στη συνέχεια, η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, με το υπ' αριθμ. 25468/22-9-2011 έγγραφό της, διαβίβασε στη Διεύθυνση Καθεστώτων Εισαγωγών-Εξαγωγών του τότε Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών την ανωτέρω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, ζητώντας να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για τη διαγραφή του χρέους.

2) Την από 6.11.2009 ανακοπή (αυξ. αριθμ. καταθ. 2381/2009) κατά της ανωτέρω ταμειακής βεβαιώσεως και κατά της 116108/Ε3/16108/20-7-2009 Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. α4514/2010 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, με την οποία απορρίφθηκε ως απαράδεκτη η ανακοπή καθ' ο μέρος στρεφόταν κατά της 6508/26-8-2009 Πράξης Ταμειακής Βεβαίωσης, διότι είχε ήδη ασκηθεί από την ίδια διάδικο κατά της ίδιας πράξης η με αυξ. αριθμ. καταθ. 2379/2009 ανακοπή και παραπέμφθηκε στο αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών καθ' ο μέρος στρεφόταν κατά της Πράξης Επιβολής Προστίμου, καθόσον κατά το μέρος αυτό ερμηνεύθηκε ως προσφυγή και αρμόδιο κατά τόπο διοικητικό δικαστήριο προς εκδίκαση αυτής ήταν το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών, λαμβανομένου υπόψη ότι η ένδικη διαφορά δημιουργήθηκε από Πράξη του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, αρχή η οποία εδρεύει στην Αθήνα. Η συζήτηση αυτής της προσφυγής δεν έχει ακόμη προσδιοριστεί.

3. Την από 3.11.2009 προσφυγή κατά της ανωτέρω Πράξης Επιβολής Προστίμου, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ.3490/2012 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απερρίφθη η προσφυγή αυτή, διότι, μεταξύ άλλων, κρίθηκε ότι η ανωτέρω απόφαση του Γενικού Γραμματέα είχε κοινοποιηθεί στην προσφεύγουσα και, επομένως, ήταν αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης συγκρότησης του νόμιμου τίτλου.

Περαιτέρω, η αρμόδια Υπηρεσία (Διεύθυνση Καθεστώτων Εισαγωγών-Εξαγωγών του τότε Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών) διαβίβασε, με το υπ'



αριθμ. 115417/Ε3/15417/2-6-2014 έγγραφό της, στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά την υπ' αριθμ.3490/2012 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. ΓΠ2499/2014 Βεβαίωση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, έχει καταστεί αμετάκλητη, προκειμένου να προβεί σε νέα βεβαίωση της ως άνω οφειλής. Σε απάντηση, η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, με το υπ' αριθμ. 33326/5-8-2014 έγγραφό της και προκειμένου να εκτελεστεί η α4513/2010 δικαστική απόφαση, ζήτησε από την αρμόδια Υπηρεσία να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για την απόκτηση νέου νόμιμου τίτλου και για την έκδοση και αποστολή στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά ατομικού φύλλου έκπτωσης (ΑΦΕΚ), καθώς η ακυρωτική απόφαση του Πρωτοδικείου Πειραιά κατέστησε ανενεργό το νόμιμο τίτλο ως προς την δυνατότητα είσπραξης αυτού.

II. Νομοθετικό πλαίσιο

1. Στο άρθρο 10 (παρ. 8 και 9) του ν.1160/1981 ορίζεται ότι: « 8. *Εν περιπτώσει απαγγελίας δια τελεσιδίκου δικαστικής αποφάσεως της ακυρότητος ατομικής ειδοποίησεως ή πράξεως διοικητικής εκτελέσεως, δια λόγους αναγομένους 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 ετέρας οιασδήποτε υποχρεώσεως, εν ουδεμιά περιπτώσει θεωρείται ότι απεσβέσθη λόγω παραγραφής προ της παρελεύσεως έτους από της δια δικαστικού επιμελητού κοινοποιήσεως εις τον αρμόδιον Δημόσιον Ταμίαν της ως άνω τελεσιδίκου δικαστικής αποφάσεως. 9. Επιφυλασσομένης της ισχύος της προηγουμένης παραγράφου, βεβαιωμένα 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 αύτη εις τας κατά νόμον ενεργείας προς απόκτησιν νομίμου τίτλου. 10.....11. Αξίωσις επιστροφής καταβληθέντος τμήματος ή όλου οφειλής προ της κατά τας παραγράφους 9 και 10 του παρόντος άρθρου διαγραφής ασκείται μετά την γένεσιν νέου νομίμου τίτλου βεβαιώσεως. 12.....13. Δι' αποφάσεως του Υπουργού των Οικονομικών, δημοσιευομένης δια της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως, ρυθμίζεται παν θέμα σχετικόν προς την εφαρμογήν των παραγράφων 8, 9, 10, 11 και 12 του παρόντος άρθρου».¹*

Περαιτέρω, στο άρθρο 87 παρ. 4 του ν. 2362/1995 ορίζονται τα εξής: «4. Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβητήσεως από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή εννοία είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής

¹ Σημειώνεται ότι, δυνάμει της ως άνω εξουσιοδότησης, έχει εκδοθεί η κανονιστική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών υπ' αριθ. 35426/1398/8-4-1982 (Β' 153).

εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία εννοία) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτής σε κάθε περίπτωση προ της παρόδου ενός έτους από την επιμελεία των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποιήσεως με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως...».

Οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν επί νέας βάσεως το αντικείμενο του άρθρου 10 παρ. 8 του άρθρου 10 του ν. 1160/1980, έναντι των οποίων κατισχύουν, ως νεότερες και στην εξεταζόμενη περίπτωση είναι εφαρμοστέες λόγω του ότι το γεγονός που επάγεται την αναστολή εμπίπτει στο χρονικό διάστημα της ισχύος τους (ΣΤΕ 4283/2011). Επομένως, η παραπομπή της παραγράφου 9 του άρθρου 10 του ν. 1160/1980 πρέπει να θεωρηθεί γενομένη στο άρθρο 87 παρ. 4 του ν. 2362/1995.

2. Στα άρθρα 97, 98 και 99 του π.δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών» (Α' 6), ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 97:

«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.....».

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 εκπίπτουν. 2.....3.....
4. Σε περίπτωση έκπτωσης εσόδων που βεβαιώθηκαν με βάση καταλογιστικές αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Οικονομικών 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:

«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 εκδώσει τον τίτλο είσπραξης, με το οποίο βεβαιώθηκε το σχετικό ποσό ή από το Κέντρο Πληροφορικής.....».

III. Ερμηνεία διατάξεων

Από το συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 10 του ν.1160/1981 και της παραγράφου 9 του άρθρου 10 του ν. 1160/1980, οι οποίες εφαρμόζονται στις διαφορές που αναφύονται κατά την συμφώνως προς τις διατάξεις του ΚΕΔΕ διαδικασία είσπραξης των δημοσίων εσόδων, συνάγεται ότι, σε περίπτωση απαγγελίας με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ακυρότητας ατομικής ειδοποίησης ή πράξης της διοικητικής εκτέλεσης, για λόγους αναγόμενους στο νόμιμο τίτλο,² τα βεβαιωμένα στη Δ.Ο.Υ. έσοδα διαγράφονται από την εν ευρεία εννοία βεβαιώσασα Αρχή βάσει της περιέλευσης της οικείας δικαστικής απόφασης, που περιήλθε σε αυτή καθ' οιονδήποτε τρόπον (ΟΛΝΣΚ 403/1999, ΝΣΚ 370/2001, 509/2003, 296/2004, 399/2009, 43/2007). Σημειώνεται ότι στην έννοια της πράξης της διοικητικής εκτέλεσης περιλαμβάνεται και η ταμειακή βεβαίωση (βλ. άρθρο 217§1 περίπτ. α' Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας).

Περαιτέρω, από τις διατάξεις των άρθρων 98 και 99 του π.δ. 16/1989 συνάγεται ότι η έκπτωση των εσόδων, που έχουν βεβαιωθεί ταμειακώς (εν στενή εννοία) στην οικεία Δ.Ο.Υ., γίνεται με τη σύνταξη ατομικού φύλλου έκπτωσης (ΑΦΕΚ), εκτός των άλλων και με βάση δικαστική απόφαση, το οποίο (ΑΦΕΚ) εκδίδεται από τις κατά περίπτωση διοικητικές αρχές που εξέδωσαν τον νόμιμο τίτλο και βεβαίωσαν (εν ευρεία εννοία) το έσοδο που εκπίπτει (βλ. πιο πάνω γνωμοδοτήσεις Ν.Σ.Κ.). 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 που βεβαιώθηκαν με βάση καταλογιστικές αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Οικονομικών 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.

² Οι ακυρωτικοί αυτοί λόγοι αναφέρονται στην εξωτερική νομιμότητα του τίτλου είσπραξης (ή, άλλως, της ταμειακής βεβαίωσης της οφειλής), εξ αιτίας πλημμελειών κατά τη συγκρότηση αυτού και όχι σε πλημμέλειες του εν ευρεία εννοία τίτλου (ΝΣΚ 296/2004, 370/2001), ο οποίος, εν προκειμένω, είναι η καταλογιστική πράξη του προστίμου και δεν υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο στο πλαίσιο ανακοπής κατά της βεβαίωσης (άρθρο 224§4 Κ.Δ.Δ., ΣτΕ 2085/2014, 190/2013, 3265/2013 κλπ.). Κατά συνέπεια, εφόσον ο εν ευρεία εννοία τίτλος δεν έχει ακυρωθεί μετά από προσφυγή, ως εν προκειμένω, είναι βέβαιο ότι η θεραπεία της ακυρωθείσας διαδικασίας ταμειακής βεβαίωσης της οφειλής και η εκ νέου επιδίωξη είσπραξης αυτής είναι καθόλα νόμιμη.

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 ατομικού φύλλου έκπτωσης, ως, κατά νόμον, αναγκαία προϋπόθεση για τη διαγραφή του ταμειακώς βεβαιωμένου χρέους από τη Δ.Ο.Υ.

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, αρμόδια Υπηρεσία για τη σύνταξη του ατομικού φύλλου έκπτωσης (ΑΦΕΚ), προκειμένου να χωρήσει συμμόρφωση στη συγκεκριμένη δικαστική απόφαση (υπ' αριθ. α4513/2010 Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά) είναι η αρχή, η οποία είχε προβεί στην υπό ευρεία έννοια βεβαίωση, δηλαδή, στην έκδοση της πράξης του προστίμου, ήτοι, εν προκειμένω, η ερωτώσα Υπηρεσία, η οποία στη συνέχεια θα αποστείλει το ΑΦΕΚ στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, προκειμένου η τελευταία να προβεί στη διαγραφή της οικείας ταμειακής βεβαίωσης. Αυτονόητο είναι ότι η ανωτέρω (ερωτώσα) Υπηρεσία πρέπει στη συνέχεια να προβεί σε νόμιμη επαναβεβαίωση του εν λόγω προστίμου, χωρίς να απαιτείται εκ νέου κοινοποίηση της πράξεως επιβολής του προστίμου, καθόσον, ενόψει του δοθέντος ιστορικού, προκύπτει αναμφισβητητως ότι η καθής έχει ήδη λάβει πλήρη γνώση του περιεχομένου της εν λόγω πράξεως.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 9-2-2015

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια

Ιωάννα Λεμπέση
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.