



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 173/2019
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(ΤΜΗΜΑ Β')**

Συνεδρίαση της 25^{ης} Ιουνίου 2019

Σύνθεση

Πρόεδρος: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη: Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Διονύσιος Χειμώνας, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

Εισηγήτρια: Ιωάννα Ρουσσιά, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο)

Αριθμός ερωτήματος: Το έγγραφο με αριθμ. Δ.ΕΙΣΠΡ.Α1020054/ΕΞ/7-2-2019 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/ση Εισπράξεων, Τμήματα Α' και Β'.

Θέμα: Χρονικό διάστημα υπολογισμού προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής χρέους εις βάρος οφειλέτη του Δημοσίου, σε περίπτωση τελεσίδικης ακύρωσης της ταμειακής βεβαίωσης του χρέους για λόγους αναγόμενους στο νόμιμο τίτλο και στη συνέχεια αναίρεσης της απόφασης και εκ νέου δικαστικής κρίσης, με την οποία κρίνεται τελεσίδικα η νομιμότητα της ταμειακής βεβαίωσης.

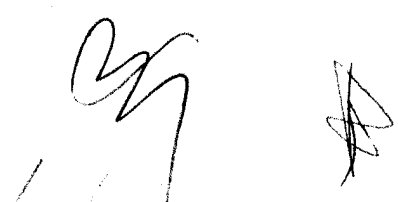
Στο πιο πάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Με την υπ' αρ. 12040/1998 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών, που κατέστη αμετάκλητη, ο Δ.Α. καταδικάστηκε για λαθρεμπορία ενός αυτοκινήτου και υποχρεώθηκε σε καταβολή αποζημίωσης υπέρ του πολιτικώς ενάγοντος Ελληνικού Δημοσίου, ύψους 71.690.877 δραχμών, για διαφυγόντες δασμούς και φόρους. Για το παραπάνω ποσό συντάχθηκε ο υπ' αρ. 772/21-6-2001 χρηματικός κατάλογος, στον οποίο αναγράφεται οφειλή του καταδικασθέντος, ύψους 137.646.484 δρχ. (403.951,53 ευρώ), η οποία προκύπτει από την επιβάρυνση του ποσού που επιβλήθηκε με την παραπάνω απόφαση, με την προσαύξηση ποσοστού 92% του ν. 2145/1993 επί των χρηματικών ποινών, και απεστάλη στη Γ' Δ.Ο.Υ. Πειραιά προς είσπραξη. Προς το σκοπό αυτό εκδόθηκε η υπ' αρ. 5199/26-7-2001 πράξη ταμειακής βεβαίωσης του παραπάνω ποσού.

2. Κατά της παραπάνω πράξης ταμειακής βεβαίωσης ο φορολογούμενος άσκησε την από 3-7-2003 ανακοπή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και συγχρόνως ζήτησε την αναστολή της εκτέλεσης της ανακοπτόμενης πράξης, η οποία του χορηγήθηκε με την υπ' αρ. 994/2003 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (σε συμβούλιο). Η ανακοπή απορρίφθηκε με την υπ' αρ. 1714/2003 απόφαση του επιληφθέντος δικαστηρίου, κατόπιν, όμως, αποδοχής έφεσης του ανακόπτοντος κατά της πρωτόδικης απόφασης - επ' ευκαιρία της οποίας ο διάδικος ζήτησε και πέτυχε, με τη δημοσίευση της υπ' αρ. 2005/2004 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (σε συμβούλιο), την αναστολή της εκτέλεσης της πρωτόδικης απόφασης -, η ταμειακή βεβαίωση ακυρώθηκε με την υπ' αρ. 12/2006 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, που έκρινε την υπόθεση μετά την εξαφάνιση της εκκαλουμένης απόφασης. Ο Προϊστάμενος της Γ' ΔΟΥ Πειραιά άσκησε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έγινε δεκτή, αναιρέθηκε η υπ' αρ. 12/2006 απόφαση και παραπέμφθηκε η υπόθεση για νέα νόμιμη κρίση στο Τριμελές Διοικητικό Εφετείο Πειραιά, το οποίο με την υπ' αρ. 450/2016 απόφασή του απέρριψε την έφεση του Δ.Α. και επικύρωσε την προσβαλλομένη ταμειακή βεβαίωση. Ο τελευταίος άσκησε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατά της μετ' αναίρεση εκδοθείσας απόφασης, η οποία δεν έχει ακόμη εκδικαστεί.

Handwritten signature and a circular official stamp, likely from the Ministry of Finance, are located at the bottom of the page.

3. Στις 25-4-2017, ο Δ.Α. υπέβαλε αίτημα προς την ΑΑΔΕ και τη (διάδοχο της ΔΟΥ Γ Πειραιά) ΔΟΥ Α Πειραιά, με το οποίο ζήτησε τη διαγραφή των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής της οφειλής του, για το χρονικό διάστημα από την ταμειακή βεβαίωση της οφειλής του, στις 26-7-2001, έως τη δημοσίευση της απορριπτικής της ανακοπής του απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (29-2-2016), άλλως, ως τη δημοσίευση της προαναφερομένης αναιρετικής απόφασης (26-6-2014), επικαλούμενος ότι κατά το διάστημα αυτό το χρέος του δεν ήταν απαιτητό και άρα δεν μπορούσε να επιβαρύνεται με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής.

Με το υπ' αρ. 44132/ΕΞ/26-5-2017 (ορθή επανάληψη) έγγραφό της, η αρμόδια Α' ΔΟΥ Πειραιά διαβίβασε την αίτηση του φορολογούμενου προς τη Διεύθυνση Εισπράξεων της ΑΑΔΕ, διατυπώνοντας συγχρόνως την άποψή της ότι δεν υφίσταται νομικό έρεισμα να διαγραφεί η 5299/2001 ταμειακή βεβαίωση και οι συνυπολογιζόμενες προσαυξήσεις, αφού σε κάθε περίπτωση αυτή (η ταμειακή βεβαίωση) αναβίωσε με την τελεσίδικη απόρριψη της ανακοπής του φορολογούμενου.

4. Ακολούθως, κατόπιν της από 30-1-2018 αίτησης του Δ.Α. προς τις υπηρεσίες του Πρωτοδικείου Αθηνών, εκδόθηκε το 192437/Β/26-3-2018 έγγραφο του Τμήματος Εκτελέσεων της Εισαγγελίας προς το Τμήμα Εκκαθάρισης του Πρωτοδικείου, με το οποίο ζητήθηκε η μερική ανάκληση της από 21-6-2001 παραγγελίας για βεβαίωση της οφειλής του αιτούντος που απέρρεε από την καταδικαστική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου και βεβαιώθηκε στη Δ.Ο.Υ. με αριθμό τριπλοτύπου 5299/26-7-2001 «... κατά το υπερβάλλον χρηματικό ποσό και δη κατά το ποσό της προσαύξησης 92%, καθόσον το ως άνω ποσό βεβαιώθηκε εκ παραδρομής ως χρηματική ποινή, σύμφωνα με την από 21-6-2001 αίτηση του ως άνω κατηγορουμένου, με την οποία ο ίδιος αιτήθηκε εσφαλμένα την ως άνω βεβαίωση ...», ενώ το ποσό αφορά σε αποζημίωση του Ελληνικού Δημοσίου. Σε εκτέλεση εκδόθηκε το υπ' αρ. 753/22/12-4-2018 Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης (ΑΦΕΚ) του Τμήματος Εκκαθάρισης του Πρωτοδικείου Αθηνών για ποσό 193.560,11 ευρώ και με βάση αυτό έγινε η διαγραφή του ποσού αυτού από τη ΔΟΥ.

5. Ενόψει του παραπάνω ιστορικού, η ερωτώσα υπηρεσία (Διεύθυνση Εισπράξεων της ΑΑΔΕ), με το Δ.ΕΙΣΠΡ.Α1020054/ΕΞ/7-2-2019 έγγραφο ερώτημά της, που υπογράφεται αρμοδίως από το Διοικητή της ΑΑΔΕ,

διατυπώνει τον προβληματισμό της, λόγω της ιδιαιτερότητας της υπόθεσης, που συνίσταται στο γεγονός της παράλειψης διενέργειας της απαιτούμενης, κατά το έγγραφό της, σε εκτέλεση της ακυρωτικής υπ' αρ. 12/2006 απόφασης και σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 10 του ν. 1169/1981, διαγραφής του χρέους, σε συνδυασμό με την προπεριγραφόμενη εξέλιξη, για το εάν θα πρέπει να υπολογιστούν προσαυξήσεις/τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής και για ποιο χρονικό διάστημα. Συναφώς, ερωτάται ποια θεωρείται η νόμιμη προθεσμία καταβολής της συγκεκριμένης οφειλής με βάση τα ανωτέρω περιγραφόμενα, ώστε περαιτέρω να υπολογιστεί και η αναλογούσα επιβάρυνση αυτής μετά την παρέλευσή της.

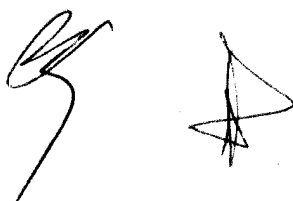
Νομοθετικό πλαίσιο

6. Στις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2, 5 παρ. 1 και 6 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, που έχει κυρωθεί με το ν.δ. 356/1974 (Α 90), όπως ίσχυαν πριν από την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του ν. 4224/2013, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1 «1. Η είσπραξις των εκ πάσης αιτίας δημοσίων εσόδων ενεργείται κατά τας διατάξεις του παρόντος Ν. Διατάγματος. 2. ...»

Άρθρο 2 «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) Η εξ εγγράφων δημοσίων ή ιδιωτικών αποδεικνυόμενη οφειλή. γ) Η εξ εγγράφων δημοσίων ή ιδιωτικών πιθανολογούμενη κατά την έννοιαν του άρθρου 347 Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας ως προς την ύπαρξιν και το ποσό αυτής οφειλή. 3. Εις τας περιπτώσεις β' και γ' της προηγουμένης παραγράφου η εις το Δημόσιον Ταμείον βεβαίωσις ενεργείται κατόπιν εγγράφου της κατεχούσης τα έγγραφα Αρχής ή οίκοθεν υπό του Δημοσίου Ταμείου εφ' όσον ταύτα ευρίσκονται παρ' αυτώ».

Άρθρο 5 «Τα χρέη προς το Δημόσιο που βεβαιώνονται στα δημόσια στα ταμεία και τα τελωνεία του Κράτους γίνονται ληξιπρόθεσμα ως εξής: 1. Τα χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα. 2. ...».



Άρθρο 6 «1. Από την πρώτη εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί μετά τη λήξη της προθεσμίας κατά την οποία, σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, γίνονται ληξιπρόθεσμα τα χρέη προς το Δημόσιο, επιβάλλονται σ' αυτά προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής. Το ποσοστό της προσαύξησης εκπρόθεσμης καταβολής ορίζεται Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις εάν η καθυστέρηση καταβολής αναφέρεται σε χρονικό διάστημα μικρότερο του μήνα, υπολογίζεται προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής για ολόκληρο το μήνα.

2. Κατά την εκάστοτε είσπραξιν των δημοσίων εσόδων εισπράττεται υποχρεωτικώς και η επί του καταβαλλομένου ποσού της οφειλής αναλογούσα προσαύξεις λόγω εκπροθέσμου καταβολής. 3. 4.... 5. ...

6.¹ (όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 67 παρ. 5 του ν. 3842/2010, με την προσθήκη δεύτερου και τρίτου εδαφίου) «Αναστολαί καταβολής χρεών προς το Δημόσιον και των μετά τούτων συνεισπραττομένων, αναστολαί λήψεως αναγκαστικών μέτρων, ως και διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής παρεχόμεναι υπό των αρμοδίων κατά νόμον οργάνων ή δικαστηρίων, δεν απαλλάσσουν τα χρέη εκ των προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής καθ' ον χρόνον διαρκεί η παρασχεθείσα αναστολή ή η διευκόλυνσις. Το ίδιο ισχύει και για τις αναστολές είτε του νόμιμου τίτλου είτε της ταμειακής βεβαίωσης είτε των πράξεων της διοικητικής εκτέλεσης, που χορηγούνται στα πλαίσια δικαστικής αμφισβήτησης, για το ποσό που οφείλεται τελικά με βάση τη δικαστική απόφαση. Οι ως άνω αναστολές δεν εμποδίζουν την εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 8, καθώς και του άρθρου 83 του παρόντος. 7.».

7. Με τις διατάξεις του ν. 4224/2013 (Α 288) και ειδικότερα με την παράγραφο 6 του άρθρου 7, αντικαταστάθηκε το ως άνω άρθρο 6 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ) και πλέον για τα χρέη που γίνονται ληξιπρόθεσμα οφείλονται τόκοι και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α 170), που αναφέρονται ειδικά στα χρέη από φόρους.²

¹ Πρώην 8.

² Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4224/2013, με την αντικατάσταση του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ επιδιώκεται η « ... εναρμόνιση των διατάξεων του ΚΕΔΕ με το νέο θεσμικό πλαίσιο

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 8 (Μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή του Κ.Ε.Δ.Ε) του παραπάνω νόμου ορίζεται ότι: «Για τις απαιτήσεις οι οποίες έχουν καταχωριστεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, όπως ισχύει έως την ανωτέρω ημερομηνία, ως προς τον υπολογισμό και το ανώτατο όριο των προσαυξήσεων. Το ίδιο ισχύει για τις τελωνειακές απαιτήσεις για τις οποίες αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος μέχρι και την ως άνω ημερομηνία».

Ακολουθώντας, στο άρθρο 19 του ν. 4321/2015 (Α' 32) ορίστηκε ότι: «1. Τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 57 του ν. 4174/2013 (Α' 170) και του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974 (Α' 90) καταργούνται. 2. Η κατάργηση των προστίμων της προηγούμενης παραγράφου καταλαμβάνει οφειλές που καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης από τη δημοσίευση του παρόντος.

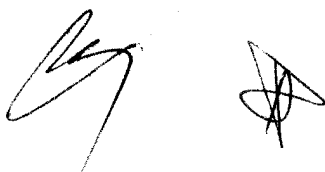
8. Στις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α' 97), ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 88: «Εφόσον στον Κώδικα δεν ορίζεται ειδικώς διαφορετικά, οι προθεσμίες των ένδικων μέσων, καθώς και η άσκησή τους, δεν έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα. Είναι όμως δυνατόν να χορηγηθεί, κατά περίπτωση, αναστολή εκτέλεσης της πράξης ή της απόφασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 200 έως και 209. ...».

Άρθρο 198: «1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. 2. Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση».

Άρθρο 217: «1. 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, 2. ».

του ΚΦΔ, σύμφωνα με το οποίο η οφειλή η οποία καθίσταται ληξιπρόθεσμη δεν επιβαρύνεται πλέον με προσαυξήσεις αλλά με τόκους και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής».



Άρθρο 224 «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. ... 3. ... 4. Στην περίπτωση της ανακοπής κατά της ταμειακής βεβαίωσης, επιτρέπεται ο παρεμπόπτων έλεγχος, κατά το νόμο και τα πράγματα, του τίτλου βάσει του οποίου έγινε η βεβαίωση, εφόσον δεν προβλέπεται κατ' αυτού ένδικο βοήθημα που επιτρέπει το έλεγχό του κατά το νόμο και την ουσία ή δεν υφίσταται σχετικώς Δεδικασμένο. 5. ... ».

Άρθρο 225 «Το δικαστήριο, αν διαπιστώσει παράβαση νόμου ή ουσιαστικές πλημμέλειες της προσβαλλόμενης πράξης, προβαίνει στην ολική ή μερική ακύρωση ή στην τροποποίησή της. Σε διαφορετική περίπτωση, προβαίνει στην απόρριψη της ανακοπής».

Άρθρο 226 «1. Οι αποφάσεις που εκδίδονται κατά την παρούσα Διαδικασία υπόκεινται ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, κατά τα άρθρα 81-111 αναλόγως εφαρμοζόμενα, στα ένδικα μέσα της ανακοπής ερημοδικίας, της έφεσης, της αίτησης αναθεώρησης, της τριτανακοπής και της αίτησης διόρθωσης ή ερμηνείας».

Άρθρο 228 (όπως ίσχυε πριν από την αντικατάσταση της παραγράφου 1 με το άρθρ. 67 παρ. 2 ν. 3900/2010) «1. Η προθεσμία άσκησης, καθώς και η άσκηση της ανακοπής δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης. Στις περιπτώσεις α', β', δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 217, ενόσω εκκρεμεί η ανακοπή, μπορεί να υποβληθεί, από τον ανακόπτοντα, αίτηση αναστολής της εκτέλεσης των προσβαλλόμενων πράξεων. 2. Καθ' ύλην και κατά τόπο αρμόδιο, για την εκδίκαση της αίτησης της προηγούμενης παραγράφου, είναι το κατά το άρθρο 218 δικαστήριο, εφόσον σε αυτό εκκρεμεί η ανακοπή, το οποίο και εκδικάζει την αίτηση κατά τη διαδικασία των διατάξεων των άρθρων 200 έως και 209, οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως».

9. Στο άρθρο 10 του ν. 1160/1981 (Α 147) ορίζεται ότι: «(8. Εν περιπτώσει απαγγελίας δια τελεσιδίκου δικαστικής αποφάσεως της ακυρότητος ατομικής ειδοποιήσεως 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)³. 9. Επιφυλασσομένης της ισχύος της προηγούμενης 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». Κατ' εξουσιοδότηση της τελευταίας διάταξης (αρ. 10 παρ. 13) εκδόθηκε η υπ' αρ. 35426/Δ-Ε/1398/19-3-1982 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Ακύρωση νόμιμων τίτλων είσπραξης από τα Πολιτικά Δικαστήρια. Διαγραφή-επαναβεβαίωση των σχετικών χρεών» (Β 153), με την οποία ρυθμίζονται θέματα τεχνικού και λεπτομερειακού χαρακτήρα ως προς την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.

10. Τέλος, σύμφωνα με τα άρθρα 54 και 57 του π.δ. 18/1989 (Α 8), τα οποία, αντιστοίχως, αναφέρονται στην άσκηση του ενδίκου μέσου της αίτησης αναίρεσης κατά αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων και στις συνέπειες

³ Η παράγραφος 8, της οποίας το κείμενο παρατίθεται, για λόγους νοηματικής πληρότητας των ρυθμίσεων της επόμενης παραγράφου 9, που παραπέμπει στις διατάξεις της, θεωρείται ότι έχει καταργηθεί σιωπηρώς από της ισχύος του άρθρου 87 του ν. 2362/1995 (ΝΣΚ 370/2001) και δη της παραγράφου 4 αυτού, με την οποία ρυθμίζεται επί νέας βάσης το αντικείμενο του αρ. 10 παρ. 8 του ν. 1160/1981, ως 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 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 τελεσιδίκης 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 τελεσιδίκης δικαστικής αποφάσεως». Η πιο πάνω παραπομπή πρέπει να θεωρηθεί ότι γίνεται πλέον στο άρθρο 87 παρ. 4 του ν. 2362/1995 (ΝΣΚ 22/2015) και ήδη, μετά τη θέση σε ισχύ του νεώτερου Δημοσίου Λογιστικού με το ν. 4270/2014, στην ομοίου περιεχομένου διάταξη του άρθρου 137 παρ. 4 του ν. 4270/2014 (ΝΣΚ 282/2016).

της αναίρεσης δικαστικής απόφασης από το Συμβούλιο της Επικρατείας, ορίζεται ότι: «*Η άσκηση της αίτησης αναίρεσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα, εκτός αν ειδικώς ορίζεται διαφορετικά*» και «*1. Το Συμβούλιο όταν δέχεται την αίτηση αναιρεί την απόφαση που έχει προσβληθεί και οι διάδικοι επανέρχονται στην κατάσταση που υπήρχε πριν από αυτήν. Με την απόφαση διατάσσεται και η επιστροφή του ποσού που είχε τυχόν καταβληθεί δυνάμει της αναιρουμένης αποφάσεως, εφόσον αυτό ζητήθηκε με την αίτηση αναίρεσεως*».

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και του όλου νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν με το εξεταζόμενο ερώτημα, συνάγονται τα ακόλουθα:

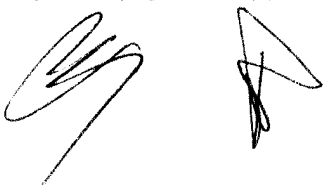
11. Όπως γίνεται παγίως δεκτό, οι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής που προβλέπονταν στο άρθρο 6 ΚΕΔΕ, όπως ίσχυε πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 4224/2013, κατά τον κρίσιμο χρόνο της εξεταζόμενης ταμειακής βεβαίωσης (άρθρ. 8 παρ. 3 ν. 4224/2013), δεν συνιστούν καταλογισμό φορολογικού βάρους, αλλά αποτελούν κύρωση που επιβάλλεται εκ του νόμου, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης εξόφλησης βεβαιωμένου χρέους οποιασδήποτε φύσης προς το Ελληνικό Δημόσιο. Η κύρωση αυτή είναι αντικειμενική, με την έννοια ότι δεν συναρτάται με υπαιτιότητα του οφειλέτη και, περαιτέρω, δεν εμφανίζει αντιστοιχία με τους τόκους υπερημερίας (Παπαχρήστου, Διοικητική Εκτέλεση μετά το ν. 1406/1983, σ. 159). Οι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής συνεισπράττουν με την κύρια οφειλή, δίχως την ανάγκη αυτοτελούς βεβαίωσης, ακολουθώντας την τύχη της τελευταίας λόγω του αυστηρά παρακολουθηματικού χαρακτήρα τους προς αυτήν (ΑΠ 802/1975, ΝΣΚ 354/2001, 386/2014) και με την επιβολή τους επιδιώκεται η μη απώλεια και ταχεία διεκπεραίωση και εξόφληση ταμειακώς βεβαιωμένων εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού, επιδίωξη που έχει αναχθεί από το νομοθέτη, επιτρεπτώς κατά το Σύνταγμα, σε σκοπό δημοσίου συμφέροντος (ΝΣΚ 641/2002, βλ. σχ. ΟΛΣΤΕ 3438/1998, ΣΤΕ 3078/1997).

12. Απαραίτητη προϋπόθεση της έναρξης των προσαυξήσεων είναι να έχει καταστεί το χρέος ληξιπρόθεσμο κατά την έννοια του άρθρου 5 του ΚΕΔΕ, δηλ. όχι μόνο να είναι ληξιπρόθεσμο και απαιτητό κατά το ουσιαστικό δίκαιο,

αλλά και να έχει περιέλθει στο αρμόδιο δημόσιο ταμείο, να έχει βεβαιωθεί σε αυτό ταμειακώς, με την καταχώρισή του στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων (ταμειακή βεβαίωση υπό στενή έννοια) και να έχει παρέλθει η προβλεπόμενη στο παραπάνω άρθρο προθεσμία, μετά τη συμπλήρωση της οποίας η απαίτηση μπορεί να εισπραχθεί με διοικητική εκτέλεση με τις διατάξεις του ΚΕΔΕ (ΣτΕ 1538/2015 7μ., ΣτΕ 1280/2016, 3530/2009 κ.ά.).

13. Από την κατά τα ως άνω έναρξη υπολογισμού τους, οι προσαυξήσεις ακολουθούν την τύχη της κύριας οφειλής μέχρι την απόσβεσή της με οποιοδήποτε νόμιμο τρόπο (ΝΣΚ 354/2001), σύμφωνα δε με την παράγραφο 6 του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι πριν από την αντικατάστασή της με τις διατάξεις του ν. 4224/2013, και διευκρινίστηκε και επιβεβαιώθηκε το περιεχόμενό της με τη διάταξη του άρθρου 67 παρ. 5 ν. 3842/2010, επιβαρύνουν την κύρια οφειλή ακόμη και κατά τη διάρκεια της αναστολής εκτέλεσης είτε του νόμιμου τίτλου είτε της ταμειακής βεβαίωσης είτε των πράξεων της διοικητικής εκτέλεσης, που χορηγούνται στο πλαίσιο δικαστικής αμφισβήτησης, για το ποσό που οφείλεται τελικώς με βάση τη δικαστική απόφαση. Με το άρθρο 67 παρ. 5 του ν. 3842/2010 προστέθηκαν εδάφια στην ως άνω παράγραφο 6, με τα οποία ρητώς πλέον προβλέπεται ότι στο πεδίο εφαρμογής της σχετικής ρύθμισης περί μη απαλλαγής του χρέους από τις προσαυξήσεις κατά τη διάρκεια αναστολής περιλαμβάνεται όχι μόνο η περίπτωση της αναστολής πράξεων της διοικητικής εκτέλεσης, αλλά και η αναστολή του νόμιμου τίτλου, έχει δε η διάταξη αυτή διευκρινιστικό απλώς χαρακτήρα και δεν μπορεί από αυτήν να συναχθεί εξ αντιδιαστολής επιχείρημα, περί του ότι προ της ισχύος του ως άνω άρθρου 67 παρ. 5, η εν λόγω διάταξη του άρθρου 6 παρ. 6 του ΚΕΔΕ δεν καταλάμβανε και τις περιπτώσεις δικαστικής αναστολής του νόμιμου τίτλου ή της ταμειακής βεβαίωσης (ΣτΕ 311/2016)⁴.

⁴ Σύμφωνα με τις οδηγίες που είχαν δοθεί στη διοίκηση με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1055/2010 για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3842/2010 (πριν από τη ΣτΕ 311/2016), από την ισχύ του νόμου (από τις 23-4-2010 και μετά) τα ποσά που καταβάλλονται τελικά με βάση τις αποφάσεις των δικαστηρίων, ενώ είχε προηγηθεί ταμειακή βεβαίωση και χορηγήθηκε οποιουδήποτε είδους δικαστική αναστολή αυτών, επιβαρύνονται με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής σύμφωνα με τα στοιχεία της βεβαίωσης, έκτοτε δε, δεν λαμβάνονται υπόψη οι ΠΟΛ 1140/2001 (ΝΣΚ 426/2000) και ΠΟΛ 1021/1994 (ΝΣΚ 641/1993) κατά το μέρος που αναφέρονται στα θέματα αυτά. Όπως δε είχε διαπιστωθεί και πριν από την επίλυση του ζητήματος της αναδρομικότητας των διατάξεων του άρθρου 67 παρ. 5 ν. 3842/2010, κατά τις απόψεις της διοίκησης οι νέες διατάξεις καταλαμβάνουν και τις εκκρεμείς υποθέσεις κατά



14. Περαιτέρω, κατά τη σαφή έννοια των άρθρων 88 και 226 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, τόσο η προθεσμία όσο και η άσκηση ενδίκων μέσων κατ' αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων, οι οποίες εκδίδονται επί ανακοπών κατά της πράξης ταμειακής βεβαίωσης ή των πράξεων διοικητικής εκτέλεσης προς είσπραξη δημοσίων εσόδων, δεν αναστέλλει την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών (ΟΛΝΣΚ 403/1999, 776/1996 με εκτενές επί του θέματος σκεπτικό, ΝΣΚ 347/2009, 261/1999 κ.ά.). Τούτο ισχύει και ως προς το Ελληνικό Δημόσιο, διότι η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 ν. 1715/1951, όπως αυτή προστέθηκε με τα άρθρο 41 παρ. 1 ν. 2065/1992 και ορίζει ότι αναστέλλεται η εκτέλεση της απόφασης κατά του Δημοσίου όταν το τελευταίο ασκήσει αίτηση αναίρεσης, δεν εφαρμόζεται επί δικαστικών αποφάσεων για διαφορές του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (βλ. ΟΛΝΣΚ 776/1996, ΝΣΚ 347/2009, 296/2004, 370/2001, 261/1999 κλπ).

15. Ως «εκτέλεση» της απόφασης που εκδίδεται στις δίκες περί τη διοικητική εκτέλεση νοείται όχι μόνο η υπό στενή έννοια αναγκαστική εκτέλεση, δηλ. η δυνατότητα υλικού εξαναγκασμού του υπόχρεου σε συμμόρφωση προς το περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης, αλλά και η υπό ευρεία έννοια επέλευση των εννόμων συνεπειών που αρμόζουν στο περιεχόμενο της απόφασης (ΟΛΝΣΚ 776/1996, ΝΣΚ 525/2006, 261/1999, Μπρίνια «Αναγκ. Εκτέλεση Β' Έκδοση τ. Α, σ. 64, 529). Περαιτέρω, η εκτέλεση των αποφάσεων με τις οποίες ακυρώνονται πράξεις της διαδικασίας της εκτέλεσης (ταμειακή βεβαίωση, κατασχετήρια έκθεση κλπ), λόγω της διαπλαστικής ενέργειάς τους ισχύουν έναντι πάντων από του χρόνου της δημοσίευσης της οριστικής απόφασης και ανατρέχουν στο χρόνο διενέργειας της διαδικαστικής πράξης, η οποία θεωρείται έκτοτε ακυρωθείσα (ΟΛΝΣΚ 776/1996, ΝΣΚ 347/2009, 525/2006, Μπρίνια, Διοικητική Εκτέλεση, τομ. Β' παρ. 288, σελ. 739 επ. κ.ά.).

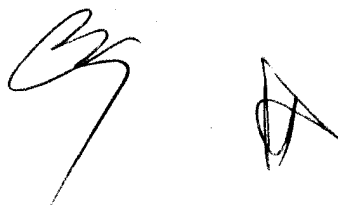
16. Σύμφωνα με τα παραπάνω, στην περίπτωση ακύρωσης της ταμειακής βεβαίωσης, οι συνέπειες της ακύρωσης ανατρέχουν στο χρόνο διενέργειάς της, οπότε και αίρονται, ανεξάρτητα από την άσκηση ενδίκου μέσου από το Δημόσιο. Εφόσον δε η ταμειακή βεβαίωση ακυρωθεί για λόγο που ανάγεται στο νόμιμο τίτλο, ο τίτλος καθίσταται ανενεργός, έστω και αν δεν ακυρώνεται τυπικά - αφού η ακύρωση του νομίμου τίτλου εκφεύγει της εξουσίας του

την έναρξη ισχύος τους (Φλώρου, Οι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής κατά τη δικαστική αναστολή οφειλής προς το δημόσιο, Επιχείρηση 2011, σ. 769 επ. [773]).

δικαστηρίου της ανακοπής -, και άρα ματαιώνονται οι επαχθείς συνέπειες για τον οφειλέτη, καθώς το χρέος θεωρείται «μη υπάρχον» (ΝΣΚ 370/2001, 261/1999).

17. Από της άλλης πλευράς, με τις διατάξεις των παραγράφων 9 και 11 του άρθρου 10 ν. 1160/1981, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την ισχύ του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΝΣΚ 347/2009, 296/2004, 370/2001), προβλέπονται οι προϋποθέσεις, η διαδικασία και ο χρόνος διαγραφής απαίτησης του Δημοσίου (ή άλλου προσώπου τα έσοδα του οποίου εισπράττονται δια της αρμόδιας ΔΟΥ κατά τις διατάξεις του ΚΕΔΕ), ως και οι ενέργειες, στις οποίες δύναται και οφείλει να προβεί η αρμόδια υπηρεσία για την επαναβεβαίωση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, της οφειλής, απαλλαγμένης από το ελάττωμα. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι προϋπόθεση της διαγραφής και της επαναβεβαίωσης αποτελεί η έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, προφανώς διότι αυτή, έναντι της οριστικής απλώς κρίσης, παρέχει περισσότερα εχέγγυα ασφαλούς κρίσης αναφορικά προς την έλλειψη ή ακυρότητα του νόμιμου τίτλου, υπό την έννοια ότι η διαγραφή ή και η επαναβεβαίωση δεν μπορούν να χωρήσουν πριν από αυτήν. Σε περίπτωση δε που είχε χωρήσει καταβολή της οφειλής ή μέρους αυτής πριν από τη διενέργεια της διαγραφής, η αξίωση επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν ασκείται μετά την απόκτηση νέου νόμιμου τίτλου βεβαίωσης και τούτο, προφανώς, προκειμένου να παρασχεθεί στο Δημόσιο η δυνατότητα συμψηφισμού (περί όλων των ανωτέρω, βλ. ΝΣΚ 370/2001, στις σκέψεις, μάλιστα, της οποίας γίνεται εκτενής αναφορά στο ερώτημα)

18. Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του ν. 1160/1981 δεν ρυθμίζουν το ζήτημα της αναστολής ή μη της εκτελεστότητας της απόφασης που ακυρώνει την ατομική ειδοποίηση ή ταμειακή βεβαίωση, το οποίο καθορίζεται από τις οικείες διατάξεις (ΟΛΝΣΚ 403/1999, ΝΣΚ 347/2009 κ.ά.), αλλά αναφέρονται, ρητά και εξαντλητικά, σε άλλα ζητήματα και συγκεκριμένα στις ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβεί ο Προϊστάμενος ΔΟΥ μόλις καταστεί τελεσίδικη η απόφαση, με την οποία απαγγέλλεται η ακυρότητα ατομικής ειδοποίησης ή πράξης διοικητικής εκτέλεσης για λόγους αναφερόμενους στο νόμιμο τίτλο, μεταξύ των οποίων και η διαγραφή του βεβαιωμένου δημοσίου εσόδου μετά την περιέλευση στη ΔΟΥ, καθ' οιονδήποτε τρόπο, της τελεσίδικης απόφασης (ΝΣΚ 261/1999).



19. Εκ των προεκτεθέντων καθίσταται σαφές ότι η επέλευση των συνεπειών των δικαστικών αποφάσεων που εκδίδονται επί δικών περί την εκτέλεση, ειδικότερα δε οι συνέπειες της απόφασης που ακυρώνει την ταμειακή βεβαίωση για έλλειψη νόμιμου τίτλου ουδόλως συνδέονται με τη διενέργεια της διαγραφής του χρέους (ΝΣΚ 296/2004), οπότε, όπως προαναφέρεται, καίτοι το χρέος εξακολουθεί να παραμένει εγγεγραμμένο, δεν θεωρείται υπάρχον, με όλες τις εντεύθεν συνέπειες (βλ. και ΝΣΚ 347/2009, 370/2001, 261/1999), με αποτέλεσμα την αδυναμία της διοικητικής αρχής να προχωρήσει πλέον σε πράξεις διοικητικής εκτέλεσης ή να λάβει διοικητικά μέτρα που στηρίζονται στην ακυρωθείσα με την οριστική απόφαση ταμειακή βεβαίωση γιατί υπάρχει δικαστική απόφαση που εκδόθηκε στο πλαίσιο του ΚΕΔΕ, που δέχεται ότι το δημόσιο έσοδο, στο οποίο αναφέρεται η ταμειακή βεβαίωση που ακυρώθηκε, δεν έχει βεβαιωθεί νόμιμα (ΝΣΚ 261/1999, 347/2009, 434/1997).

20. Περαιτέρω, κατά τη ρητή ρύθμιση του άρθρου 57 παρ. 2 του π.δ. 18/1989, που αφορά στις συνέπειες της αποδοχής της αίτησης αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, η απόφαση που δέχεται την αναίρεση εξαφανίζει την προσβαλλόμενη απόφαση. Η εξαφάνιση ενεργεί αναδρομικά, δηλ. ανατρέχει στο χρόνο έκδοσης της αναιρεθείσας απόφασης, η οποία αποβάλλει όλη την ισχύ της (ΟλΣτΕ 1470/1990, ΣτΕ 4018/2013, 1310/2011, 1900/2009), θεωρείται πλέον μη υπάρξασα και δεν, παράγει έννομα αποτελέσματα. Οι δικονομικές και ουσιαστικές συνέπειες είναι ότι οι διάδικοι επανέρχονται αυτοθρόως στην κατάσταση που βρίσκονταν πριν από την έκδοση της αναιρεθείσας απόφασης (Δεληκωστόπουλου, Η Αίτηση Αναίρεσεως στο Συμβούλιο της Επικρατείας, σ. 361. Βλ. και τις ΟλΣτΕ 1470/1990, ΣτΕ 4018/2013, 1310/2011, 1900/2009). Έτσι, σε περίπτωση κατά την οποία πράξη της διοίκησης ακυρώθηκε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία στη συνέχεια αναιρέθηκε, και είτε το αναιρετικό δικαστήριο κράτησε την υπόθεση και αποφάνθηκε υπέρ της νομιμότητας της πράξης είτε ανέπεμψε στο δικαστήριο της ουσίας και ακολούθησε κρίση τελεσίδικη περί της νομιμότητας αυτής, θεωρείται ότι η αρχικώς ακυρωθείσα πράξη όχι απλώς αναβιώνει, αλλά, ακριβέστερα, ότι ουδέποτε καταργήθηκε, με άλλα λόγια, η προσβαλλομένη πράξη αναβιώνει *ex tunc*. Πράξεις δε που εκδόθηκαν σε εκτέλεση της ακυρωτικής και στη συνέχεια αναιρεθείσας απόφασης, χάνουν το νόμιμο έρεισμά τους, διότι η απόφαση με βάση την οποία επιχειρήθηκαν,

καθίσταται νόμω ανύπαρκτη, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι οι διάδικοι επανέρχονται στην κατάσταση εκείνη στην οποία βρίσκονταν πριν από τη δημοσίευση της απόφασης του Εφετείου, όπως τούτο ρητώς ορίζεται (και ευχερώς άλλωστε θα συναγόταν) με την παραπάνω διάταξη του άρθρου 57 του π.δ. 18/1989 (πρβλ. ΝΣΚ 230/1988).

21. Σύμφωνα με τα προλεγόμενα, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, εφόσον έχει διανυθεί η προπεριγραφόμενη δικαστική διαδρομή μετά την άσκηση ανακοπής κατά πράξης ταμειακής βεβαίωσης, με την οποία βεβαιώνεται ως εισπράξιμο με διοικητική εκτέλεση ένα χρέος προς το Δημόσιο, η δικαστική διάγνωση της πράξης αυτής ως εξ υπαρχής νόμιμης και έγκυρης, χωρίς να έχουν προκύψει νεώτερα νομικά και ουσιαστικά δεδομένα, και την (αναδρομική) αναβίωσή της, συνεπάγεται την αποκατάσταση της νομιμότητας της νομικής κατάστασης που υπήρχε πριν από τη δικαστική αμφισβήτησή της, οπότε με βάση την αρχική αυτή πράξη ταμειακής βεβαίωσης υπολογίζονται, από την πάροδο των προθεσμιών του άρθρου 5 ΚΕΔΕ, οι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του χρέους.

22. Εξάλλου, σε περίπτωση που έχει μεσολαβήσει διαγραφή του χρέους, κατά το άρθρο 10 του ν. 1160/1981, η νομιμότητα της διαγραφής αυτής τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η τελεσίδικη απόφαση που αποτελεί την αιτία για τη διαγραφή δεν θα αναιρεθεί, καθώς στην τελευταία αυτή περίπτωση η διαγραφή στερείται νομίμου ερείσματος (πρβλ. ΣτΕ 1646, 1647/1991, ΝΣΚ 233/2013). Από τη στιγμή δε που η διαγραφή δεν είναι νόμιμη, υποχρεούται η αρμόδια υπηρεσία, σε συμμόρφωση προς την αναιρετική απόφαση και κατ' επιταγήν των αρχών της νομιμότητας της διοικητικής δράσης και του δημοσίου συμφέροντος, να προβεί στις δέουσες ενέργειες για την αποκατάσταση της προτέρας κατάστασης, δια της «ανάκλησης» της διαγραφής, η οποία μπορεί να επιτευχθεί, αν όχι με άλλο τρόπο, σε κάθε περίπτωση, σιωπηρώς με την έκδοση νέου τριπλοτύπου ταμειακής βεβαίωσης, στην οποία ορίζεται ως ημερομηνία ληξιπροθέσμου της οφειλής, αυτή που προκύπτει από την αρχική ταμειακή βεβαίωση.

23. Στο σημείο αυτό να τονιστεί ότι δεν πρέπει να συγχέεται η κατά το άρθρο 10 παρ. 9 του ν. 1160/1981 επαναβεβαίωση του χρέους με την αναδρομική αναβίωση της πράξης διοικητικής εκτέλεσης και εν προκειμένω της ταμειακής βεβαίωσης μετά την δικαστική κρίση περί της αρχήθεν νομιμότητάς της, ακόμη



και όταν η αναβίωση αναγκαστικά, λόγω της προηγηθείσας διαγραφής αυτής, υλοποιείται ως «επαναβεβαίωση». Στην πρώτη περίπτωση, η επαναβεβαίωση αποτελεί νέα βεβαίωση, διακρινόμενη της αρχικής, στην οποία η διοίκηση έχει όχι απλώς δικαίωμα αλλά και νόμιμη υποχρέωση να προβεί χωρίς τις διαπιστωθείσες πλημμέλειες κατά τη συγκρότηση του νόμιμου τίτλου, η άρση ακριβώς των οποίων αποτελεί και το λόγο διενέργειάς της, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές νόμιμες προϋποθέσεις, πράγμα που εξαρτάται από τα συγκεκριμένα περιστατικά κάθε περίπτωσης σε συνδυασμό με το περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης ως προς τους λόγους για τους οποίους κρίθηκε ανίσχυρος ο αρχικός νόμιμος τίτλος. Υπ' αυτή δε την έννοια, με την επαναβεβαίωση του άρθρου 10 παρ. 9 ν. 1160/1981 σε καμία περίπτωση δεν παραβιάζεται το παραγόμενο από την ακυρωτική απόφαση δεδικασμένο (ΟΛΝΣΚ 776/1996, ΝΣΚ 509/2003), απεναντίας, αυτή επιχειρείται σε συμμόρφωση προς το δεδικασμένο της ακυρωτικής απόφασης. Στη δεύτερη περίπτωση, ειδικά εάν δεν έχει προηγηθεί διαγραφή του χρέους, δεν απαιτείται δεύτερη βεβαίωση. Ταμειακή βεβαίωση υπάρχει και ανακτά *ex tunc* την ισχύ της. Είναι δε διάφορο, και αδιάφορο, το ζήτημα της λογιστικής της απεικόνισης στα βιβλία του δημοσίου ταμείου, σε περίπτωση που έχει μεσολαβήσει διαγραφή του χρέους, μη νόμιμη εν τέλει κατά τα προεκτεθέντα, το οποίο μπορεί πάντως να τακτοποιηθεί κατά τα διαλαμβανόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.

24. Ο υπολογισμός προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής με βάση την ταμειακή βεβαίωση που εξήλθε της δικαστικής της αμφισβήτησης άψογη αποτελεί συμμόρφωση της διοίκησης προς την αναιρετική απόφαση, αλλά και προς το δεδικασμένο που παράγεται από την μετ' αναίρεση τυχόν επακολουθήσασα κρίση περί της εγκυρότητας από το δικαστήριο της παραπομπής και δεν απόκειται στη διακριτική ευχέρεια του οργάνου. Κυρίως για το λόγο αυτό, η αναζήτηση των προσαυξήσεων στην περίπτωση αυτή δεν αντίκειται στις αρχές της χρηστής διοίκησης, λαμβανομένου υπόψη ότι, όπως γίνεται εν γένει δεκτό, η αρχή της χρηστής διοίκησης δεν έχει εφαρμογή σε πράξεις που εκδίδονται κατά δεσμία αρμοδιότητα της διοίκησης (ΝΣΚ 133/2016, ΣτΕ 3160/2015, 2067/2004).

25. Περαιτέρω, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση γεννάται, κατά τα παγίως

κριθέντα (βλ. ΣτΕ 860/2019, 2674/2013, 879, 1608/2004, 2248/2002 κ.ά.), εφόσον με θετική ενέργεια της διοίκησης δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή και εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησης αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικουμένου. Είναι φανερό ότι οι παραπάνω προϋποθέσεις δεν πληρούνται, όταν, προκειμένου να καταστεί δυνατή η αναζήτηση προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής, απαιτήθηκε η διεξαγωγή διοικητικής δίκης, στο πλαίσιο της οποίας το Δημόσιο υπεραμύνθηκε, με την εξάντληση μάλιστα των ενδίκων μέσων, της, βαλλομένης από τον ιδιώτη με την άσκηση ανακοπής, νομιμότητας της ταμειακής βεβαίωσης, που αποτελεί την προϋπόθεση για την επιβολή των προσαυξήσεων αυτών, και άρα δεν δύναται να υποστηριχθεί ότι στην περίπτωση αυτή παραβιάζεται η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

26. Συναφώς προς τα παραπάνω, παρατηρητέα τυγχάνουν και τα ακόλουθα:

Κατ' αντιστοιχία προς την παραπλήσια περίπτωση των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής ακόμη και κατά το χρονικό διάστημα που έχει χορηγηθεί αναστολή εκτέλεσης του νόμιμου τίτλου, οι οποίες εξακολουθούν να υπολογίζονται, αλλά θα οφείλονται μόνο μετά την απόρριψη της προσφυγής του οφειλέτη, ο οποίος μέχρι τότε απολάμβανε των συνεπειών της αναστολής του χρέους του, έτσι και στην περίπτωση του υπολογισμού προσαυξήσεων κατά τη χρονική περίοδο μετά την ακύρωση της ταμειακής βεβαίωσης και ενδεχομένως και τη διαγραφή της οφειλής μέχρι την κατά τα προεκτεθέντα *ex tunc* εξαφάνιση της ακυρωτικής απόφασης, ο ιδιώτης ασφαλώς δεν οφείλει κανένα ποσό κατά το διάστημα αυτό, τόσο της κύριας οφειλής (πολύ περισσότερο όταν αυτή έχει διαγραφεί) όσο και προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής. Σε περίπτωση δε που ο οφειλέτης δικαιωθεί επί της ουσίας στη δίκη επί της ανακοπής του, στο πλαίσιο της οποίας ακυρώθηκε (προσωρινώς κατά τα άνω) η ταμειακή βεβαίωση, δεν θα χρειαστεί να καταβάλει ούτε τις προσαυξήσεις, οι οποίες θα συνακυρωθούν μαζί με την ακυρούμενη ταμειακή βεβαίωση. Αντιθέτως, εάν ο οφειλέτης ηττηθεί, το Δημόσιο δεν θα ζημιωθεί κατά το ποσό των προσαυξήσεων τις οποίες ο πρώτος θα είχε αποφύγει, υπό άλλη εκδοχή (πρβλ. ΣτΕ 2279/2017, 249, 269, 1281-2/2016, 1535/2015 7μ., επίσης τις ΟλΣτΕ 2040/2007, 3438/1998, ΣτΕ 17/2017).



27. Τέλος, από τη διατύπωση του άρθρου 225 ΚΔΔ, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο της ανακοπής έχει την εξουσία, μεταξύ άλλων, να προβεί στη μερική ακύρωση της προσβαλλομένης πράξης, δεν καταλείπεται αμφιβολία ότι η μερικώς ακυρωθείσα πράξη ισχύει και παράγει αποτελέσματα κατά το μη ακυρωθέν μέρος της (ενδεικτικώς, ΣτΕ 120/2018. Πρβλ. και ΑΠ 2089/2013, 675/2001, 390/2000, με τις οποίες κρίθηκε, επί του αντίστοιχου ζητήματος στο χώρο της κοινής εκτέλεσης, ότι από το άρθρο 924 ΚΠολΔ, με το οποίο απαιτείται η επιταγή προς εκτέλεση να περιλαμβάνει ακριβή καθορισμό της απαίτησης, όταν η επιταγή προς εκτέλεση έγινε για ποσό μεγαλύτερο από το πράγματι οφειλόμενο, ακυρότητα επέρχεται μόνο κατά το επιπλέον ποσό. Η μερική ακύρωση της επιταγής δεν επηρεάζει το κύρος των μεταγενέστερων πράξεων εκτέλεσης, οι οποίες μπορούν να στηριχθούν σε αυτήν κατά το μέρος που δεν ακυρώθηκε). Εξυπακούεται ότι τα ίδια ισχύουν όταν η Διοίκηση προβαίνει στη μερική ανάκληση, για λόγους νομιμότητας, οποιασδήποτε πράξης της, η οποία δεν θίγεται κατά το μη ανακληθέν μέρος της.

28. Στην προκειμένη περίπτωση και με αφετηρία τις παραπάνω παραδοχές, αβίαστα εξάγεται το συμπέρασμα ότι, καταρχάς, η ακύρωση της υπ' αρ. 5299/2001 ταμειακής βεβαίωσης, η οποία αρχικώς είχε κηρυχθεί με την υπ' αρ. 12/2006 τελεσίδικη απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (ως εφετείου), για λόγο αναγόμενο στο νόμιμο τίτλο, είχε συνέπεια ότι το χρέος δεν θεωρείτο υπάρχον (τουλάχιστον ως γενεσιουργός αιτία εισπράξιμης κατά ΚΕΔΕ χρηματικής οφειλής έναντι του Δημοσίου, όπως επίσης και ως προς το τμήμα της απαίτησης που αντιστοιχεί στην προσαύξηση 92% και βεβαιώθηκε με τη σύνταξη χρηματικού καταλόγου από το Γραμματέα του Πρωτοδικείου Αθηνών⁵), με όλες τις εντεύθεν συνέπειες, μεταξύ των οποίων και η αδυναμία επιβολής επ' αυτού προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής. Τούτο δε, ανεξαρτήτως της διαγραφής ή όχι του χρέους από τα βιβλία εισπράξιμων εσόδων βάσει των διατάξεων του ν. 1160/1981, η οποία έπρεπε πράγματι να χωρήσει μετά την έκδοση της παραπάνω απόφασης, αλλά δεν έγινε. Και τούτο διότι, όπως προεκτίθεται, με τις διατάξεις περί διαγραφής ρυθμίζονται

⁵ Διότι, κατά τα λοιπά, δηλ. η ύπαρξη οφειλής του καταδικασθέντος προς το Δημόσιο, ύψους 71.690.877 δρχ., με αιτία διαφυγόντες δασμούς και φόρους, όπως κρίθηκε αμετάκλητα με την αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, δεν δύναται να αμφισβητηθεί, καθώς τυχόν αμφισβήτηση προσκρούει στο αμετάκλητο και άγει σε κατάλυση του δεδικασμένου.

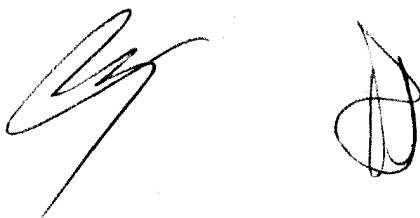
διαφορετικά ζητήματα και όχι οι συνέπειες της εκτελεστότητας της ακυρωτικής απόφασης.

29. Ωστόσο, μετά την αναίρεση και εξαφάνιση της ακυρωτικής απόφασης και την, μετ' αναίρεση, κρίση και τελεσίδικη δικαστική επικύρωση της ταμειακής βεβαίωσης ως (εξαρχής) καθόλα νόμιμης και έγκυρης, αυτή παράγει όλα τα αποτελέσματά της, μεταξύ των οποίων και η επιβάρυνση του βεβαιωμένου χρέους με τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 6 ΚΕΔΕ, δηλ. από την παρέλευση των προθεσμιών μετά την παραλαβή του χρέους από την αρμόδια ΔΟΥ και την καταχώρισή του στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων, χωρίς να απαλλάσσεται το χρέος από αυτές καθ' όλη τη διάρκεια της δίκης περί τη διοικητική εκτέλεση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ. 6 ΚΕΔΕ και 54 παρ. 1 π.δ. 18/1989 και, περαιτέρω, χωρίς να απαιτείται καμία ενέργεια της διοίκησης σε σχέση με την ανάκληση διενεργηθείσας διαγραφής της οφειλής, αφού τέτοια διαγραφή ουδέποτε πραγματοποιήθηκε εν προκειμένω. Και, πάντως, με την επιφύλαξη των διαλαμβανομένων στην παρ. 23, η τυχόν διενέργεια της διαγραφής δεν θα διαφοροποιούσε την απάντηση, αφού, ακόμη και αν αυτή είχε λάβει χώρα, θα τελούσε αναπόφευκτα υπό την προϋπόθεση/αίρεση της επικύρωσης της τελεσίδικης απόφασης που αποτελεί την αιτία της και το νόμιμο έρεισμά της.

30. Εξυπακούεται, τέλος, ότι η μερική ανάκληση από τις υπηρεσίες του Πρωτοδικείου Αθηνών, ως βεβαιώσασας (εν ευρεία εννοία) Αρχής, της παραγγελίας για βεβαίωση του ποσού των 71.690.877 δρχ. που επιδικάστηκε με την απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών, κατά το μέρος μόνο που σε αυτήν περιλήφθηκε το υπερβάλλον ποσό της προσαύξησης 92% επί της αποζημίωσης που επιδικάστηκε, διαμορφώνοντας τη συνολική οφειλή στο ποσό των 137.646.484 δρχ. (403.951,53 ευρώ), και η επακολουθήσασα έκδοση φύλλου έκπτωσης, με το οποίο διεγράφη το χρέος στην αρμόδια ΔΟΥ κατά το ποσό που αντιστοιχούσε στην προσαύξηση αυτή (193.560,11 ευρώ), δεν επηρεάζει το κύρος του νομίμου τίτλου και της ταμειακής βεβαίωσής του κατά το λοιπό ποσό των 71.690.877 δρχ. (210.391,42 ευρώ).

Απάντηση

Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στο ερώτημα που υποβλήθηκε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδοτεί ομόφωνα, ως εξής:



31. Σε περίπτωση τελεσίδικης ακύρωσης της ταμειακής βεβαίωσης του χρέους για λόγους αναγόμενους στο νόμιμο τίτλο και στη συνέχεια αναίρεσης της (ακυρωτικής) απόφασης και εκ νέου δικαστικής κρίσης, με την οποία κρίνεται τελεσίδικα η νομιμότητα της ταμειακής βεβαίωσης, οι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του χρέους υπολογίζονται από το χρόνο που διενεργήθηκε το πρώτον η ταμειακή βεβαίωση, ανεξαρτήτως εάν μεσολάβησε ή όχι πράξη διαγραφής του χρέους κατ' άρθρο 10 του ν. 1160/1981, το οποίο, ενόψει της παραπάνω δικαστικής εξέλιξης, θεωρείται έκτοτε ληξιπρόθεσμο.

Θεωρήθηκε

Αθήνα, 28-6-2019

Ο Πρόεδρος

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Στέφανος Δέτσας



Η εισηγήτρια

Πάρεδρος ΝΣΚ

Ιωάννα Ρουσιιά

