



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 414/2013

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

Συνεδρίαση της 2ας Δεκεμβρίου 2013

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ελένη Σβολοπούλου και Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Ελένη Σβολοπούλου, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ'αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1131386 ΕΞ 2013/27-8-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/ση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, Δ/ση Ελέγχων, Τμήμα Α').

Περίληψη Ερωτήματος: *Εν όψει της καταργήσεως με το ν.3697/2008 - πλήν άλλων - και του ειδικού λογαριασμού «Εισφορά εξ εγγυήσεως φιαλών υγραερίου»,*

ερωτάται: (α) σε ποιά υπηρεσία ανήκει η αρμοδιότητα ελέγχου, βεβαιώσεως και εισπράξεως της προβλεπομένης στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του ν.δ. 4359/1964, όπως ισχύει, εισφοράς επί του σχηματιζομένου εγγυητικού κεφαλαίου των φιαλών υγραερίου και (β) ποιές είναι οι εφαρμοστέες διατάξεις για την ικανοποίηση των σχετικών αξιώσεων του Δημοσίου (καταλογισμός, άσκηση αγωγών, χρόνος παραγραφής)

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

I. Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα συνοδεύοντα αυτό στοιχεία προκύπτουν τα εξής:

1. Στην ερωτώσα υπηρεσία περιήλθαν το υπ'αρ. Υ2 5428/3-10-2012 έγγραφο και η διαβιβαζόμενη με αυτό υπ'αρ. Υ2-5392/24-9-2012 έκθεση ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, η οποία έχει ως θέμα τον τρόπο σχηματισμού της εισφοράς, ποσοστού 8%, που επιβάλλεται στο σχηματισμένο κεφάλαιο των εγγυήσεων για την εξασφάλιση της επιστροφής των φιαλών υγραερίου, καθώς και πίνακας των εταιρειών του κλάδου και του σχηματισμού εγγυήσεων των ετών 2007-2012.

Η ερωτώσα υπηρεσία, με το υπ'αρ. ΔΕΛ Α1060172Ξ/8-4-2013 έγγραφό της, διαβίβασε περαιτέρω στις αρμόδιες (εννέα) Δ.Ο.Υ τα ανωτέρω έγγραφα για ενημέρωσή τους και για τις δέουσες ελεγκτικές ενέργειες.

2. Η εξ αυτών Δ.Ο.Υ Αλεξανδρουπόλεως, με το υπ'αρ. 9108/14-6-2013 έγγραφό της προς τη Γενική Γραμματεία Καταναλωτή, διατυπώνει την άποψη ότι ο καταλογισμός και η βεβαίωση της εν λόγω εισφοράς δεν ανήκει στην αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ, αλλά των υπηρεσιών του Υπουργείου Εμπορίου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 79/1974.

3. Σε απάντηση προς την άνω Δ.Ο.Υ, η Γενική Γραμματεία Καταναλωτή με το υπ'αρ. Υ2-1740/26-6-2013 έγγραφό της επισημαίνει ότι η ως άνω συνταχθείσα από υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου έκθεση ελέγχου δεν αποτελεί διαδικασία ελέγχου της καταβολής και εν συνεχεία της βεβαιώσεως της επίμαχης εισφοράς, αλλά έγινε με

αποκλειστικό σκοπό την καταγραφή των συνθηκών διακινήσεως φιαλών υγραερίου και ότι μετά την κατάργηση, με το ν.3697/2008, του ειδικού λογαριασμού «Εισφορά εξ εγγυήσεως φιαλών υγραερίου» και τον ορισμό του Υπουργείου Οικονομικών ως διαχειριστή αυτού στο εξής, δεν προκύπτει νομική υποχρέωση της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή να ελέγξει την τήρηση της υποχρέωσης καταβολής της εισφοράς και βεβαιώσεως των τυχόν οφειλομένων ποσών.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, αλλά και της υπάρχουσας ασάφειας ως προς την εφαρμοστέα διαδικασία για την ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου από την τυχόν μη καταβολή της επίμαχης εισφοράς, υποβλήθηκε το εν θέματι ερώτημα.

II Εφαρμοστέες διατάξεις.

A. Στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.δ 4359/1964 «Περί λήψεως δασμολογικών μέτρων δια την μείωσιν της επιβαρύνσεως βασικών πινων ειδών καταναλώσεως» (Α' 147), όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε αρχικά με το άρθρο 1 του ν.δ 1085/1971 και στη συνέχεια με το άρθρο 1 του ν.δ. 79/1974, ορίζονται τα εξής:

"2. Δι' Αγορανομικών Διατάξεων καθορίζεται το ύψος της εγγυήσεως εις χείρας των επιχειρήσεων υγραερίων δι' εκάστην χρησιμοποιουμένην φιάλην. Εις βάρος των επιχειρήσεων τούτων επιβάλλεται εισφορά εξ 8% ετησίως επί του παρ' αυταίς σχηματιζόμενου κεφαλαίου εκ των εν λόγω εγγυήσεων, αποδιδόμενη εξ ολοκλήρου εις ιδρυόμενον παρά τη Εθνική Τραπέζη της Ελλάδος λογ/σμόν " Εισφοράι εξ εγγυήσεως φιαλών υγραερίου". Τα εις τον λογαριασμόν τούτον συγκεντρούμενα ποσά διατίθενται υπέρ κοινωφελών σκοπών προτάσει του Υπουργού Εμπορίου δια κοινής αποφάσεως αυτού και του Υπουργού Οικονομικών. Το κατά μήνα σχηματιζόμενον εκ των εγγυήσεων κεφάλαιον υποκείμενον εις την ως άνω εισφοράν από της 1ης του επομένου μηνός, προσδιορίζεται εκ του γινομένου της εκάστοτε ισχυούσης κατά φιάλην εγγυήσεως εις δραχμάς, επί τον αριθμόν των κατά τον μήνα τούτον εξερχομένων εκ των αποθηκών των επιχειρήσεων υγραερίων πλήρων φιαλών, μετ' αφαιρέσιν του αριθμού των κατά τον αυτόν μήνα επιστρεφομένων κενών τοιούτων.

Εκάστη επιχείρησις υγραερίων υποχρεούται να αποδίδη εις την Έθνικην Τράπεζαν της Ελλάδος την, κατά τα ανωτέρω, εισφοράν εντός του επομένου μηνός από της λήξεως εκάστου ημερολογιακού τριμήνου, προσκομίζουσα αμελητί το

οικείον παραστατικόν καταθέσεως εἰς την αρμοδίαν Υπηρεσίαν του Υπουργείου Εμπορίου και να τηρή ἴδιον γενικόν λογ/σμόν καθολικού υπό τον τίτλον " Εγγυήσεις φιαλών υγραερίου" εἰς ὃν θα απεικονίζεται αποκλειστικῶς και μόνον ἡ κίνησις των φιαλών υγραερίου, δια τον ἔλεγχον της αναλογούσης εισφοράς ὡς και της εμπροθέσμου αποδόσεως ταύτης. Οιαδήποτε καθυστερήσις καταβολῆς της εισφοράς, συνεπάγεται πρόσθετον υποχρέωσιν καταβολῆς τόκων υπερημερίας.

Ἡ βεβαίωσις της εισφοράς θα ενεργῆται υπό της αρμοδίας Υπηρεσίας του Υπουργείου Εμπορίου βάσει δηλώσεως των υποχρέων Επιχειρήσεων, υποβαλλομένης εἰς ταύτην εντός του πρώτου δεκαημέρου του επομένου μηνός ἀπο της λήξεως ἐκάστου ημερολογιακοῦ τριμήνου και ἐμφαινούσης κενωρισμένως δι' ἕκαστον μήνα του τριμήνου την αναλογούσαν εισφοράν, ὡς και τον ἀριθμόν των εξαχθεισῶν ἐκ των ἀποθηκῶν των πλήρων φιαλών, και τον ἀριθμόν των εισαχθεισῶν κενῶν τοιούτων.

Εἰς περίπτωσιν καθ' ἣν ὁ ὑπόχρεος δια την καταβολήν της εισφοράς παραλείψῃ να καταβάλῃ ἢ καταβάλῃ ταύτην ἐκπροθέσμως ἢ ἐλλιπῶς καταλογίζεται εἰς βᾶρος αὐτοῦ ἡ εισφορά δια πράξεως του Υπουργοῦ Εμπορίου, βεβαιούται δε και εἰπράττεται κατὰ την διαδικασίαν του Κ.Ε.Δ.Ε.

Ἡ ἀμοιβή δια τον ἔλεγχον τας κανονικῆς και ἐμπροθέσμου αποδόσεως ὑπο των εταιρειῶν υγραερίου των ὡς ἄνω εισφορῶν εἰς ἀπασχολουμένους υπαλλήλους καθορίζεται δια κοινῆς ἀποφάσεως των Υπουργῶν Οικονομικῶν και Εμπορίου, ἡ δε δαπάνη ἐκ του λόγου τούτου βαρύνει τον ὡς ἄνω λογ/σμόν".

Β. Στις ἀκόλουθες διατάξεις του ν.3697/2008(Α-194) με τον ὁποῖο καταργήθηκαν οἱ ἐιδικοί λογαριασμοί που ἐμπίπτουν στο πεδίο ἐφαρμογῆς του, ὀρίζονται τα ἐξῆς:

«Ἄρθρο 1

Εἰδικοί Λογαριασμοί

Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ὡς Εἰδικοί Λογαριασμοί νοοῦνται:

α. Οἱ λογαριασμοί που λειτουργοῦν με νομική και διαχειριστική αὐτοτέλεια, τροφοδοτοῦνται ἀπὸ το προϊόν κοινωνικῶν πόρων, ἔχουν συσταθεῖ με ἐιδικές νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις και δια των ὁποίων καταβάλλονται παροχές σε υπαλλήλους ἢ ἐξυπηρετοῦνται ἄλλοι ἐιδικοί σκοποί.

β. Οι επιτροπές και όλες οι διοικητικές διαδικασίες, διοικητικά σχήματα και μορφώματα διοικητικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, μέσω των οποίων διατίθενται κοινωνικοί πόροι σε υπαλλήλους ή σε άλλους ειδικούς σκοπούς.

Άρθρο 2

Κατάργηση Ειδικών Λογαριασμών

1. Εντός διμήνου από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου καταργούνται όλοι οι Ειδικοί Λογαριασμοί του άρθρου 1 του νόμου αυτού, που λειτουργούν σε Υπουργεία, Ν.Π.Δ.Δ. και τον ευρύτερο Δημόσιο Τομέα.

2. Με τη δημοσίευση του νόμου αυτού καταργούνται όλοι οι υφιστάμενοι ανενεργοί Ειδικοί Λογαριασμοί.

3. Τα περιουσιακά στοιχεία των ειδικών λογαριασμών του άρθρου 1 του νόμου αυτού αποτελούν δημόσια περιουσία όταν λειτουργούν σε Υπουργεία.... Αντίστοιχα, οι πόροι και το προϊόν τους αποτελούν δημόσια έσοδα και περιέρχονται αυτοδίκαια στον Κρατικό Προϋπολογισμό....

4. Οι διατάξεις που προβλέπουν πόρους για τους ειδικούς λογαριασμούς του άρθρου 1 του νόμου αυτού, που τυχόν προέρχονται από φόρους, τέλη, ποσοστό επί δαπανών ή επενδύσεων, κρατήσεις, δικαιώματα, προκαταβολές και οποιαδήποτε άλλη αιτία, διατηρούνται σε ισχύ και οι πόροι αυτοί περιέρχονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό και αποτελούν έσοδο του Δημοσίου όταν οι Λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν σε Υπουργεία.....

5. Οι δαπάνες, οι οποίες είναι σχετικές με το σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν οι Ειδικοί Λογαριασμοί του άρθρου 1, βαρύνουν τον Κρατικό Προϋπολογισμό όταν οι Λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν σε Υπουργεία.... Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που θα εκδοθούν εντός δύο μηνών από την ψήφιση του νόμου θα ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν τις καταργούμενες επιτροπές διαχείρισης των Ειδικών Λογαριασμών και κάθε άλλο θέμα σχετικό με την παράγραφο αυτή.

6...7. Οι δαπάνες που αφορούν κάθε μορφής παροχές σε υπαλλήλους πραγματοποιούνται με την έκδοση μισθοδοτικών καταστάσεων από την οικονομική υπηρεσία του οικείου φορέα κατά τις διέπουσες το Δημόσιο και κάθε φορέα διατάξεις. Οι πάσης φύσεως λοιπές δαπάνες πραγματοποιούνται με την έκδοση



τακτικού χρηματικού εντάλματος πληρωμής από την οικονομική υπηρεσία του οικείου φορέα, εφαρμοζομένων περαιτέρω των περί ελέγχου των δαπανών δημοσιονομικών διατάξεων που ισχύουν κάθε φορά για τον φορέα αυτόν. Κατά τα λοιπά εφαρμόζεται υποχρεωτικά και πλήρως το Δημόσιο Λογιστικό και το λογιστικό των ν.π.δ.δ.

Άρθρο 3-Εξαιρέσεις

Από τις διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου εξαιρούνται:

α. Οι λογαριασμοί του Δημοσίου οι οποίοι αφορούν χρηματοδότηση έργων από την Ευρωπαϊκή Ένωση ή προβλέπονται από κανόνες κοινοτικού δικαίου και δεν καταβάλλονται επιδόματα και παροχές σε υπαλλήλους ή έχουν συσταθεί σε εκτέλεση Διεθνών Συμβάσεων ή Συμφωνιών.β...γ...δ.....»

«Άρθρο 6

Μεταβατικές διατάξεις - Κυρώσεις

1. α. Εντός διμήνου από τη δημοσίευση του παρόντος καταργούνται οι επιτροπές διαχείρισης όλων των καταργούμενων ειδικών λογαριασμών.

β. Οι επιτροπές του προηγούμενου εδαφίου υποχρεούνται να παραδώσουν το αρχειακό υλικό και τα οποιασδήποτε φύσεως βιβλία και στοιχεία στις αρμόδιες υπηρεσίες οικονομικού ή διοικητικού του φορέα τους. Τυχόν μη παράδοση των προαναφερθέντων στοιχείων συνιστά παράβαση καθήκοντος κατά τα οριζόμενα στον Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ. (ν. 3528/2007 - ΦΕΚ 6 Α `).

2. Οι υπηρεσίες και όλοι οι φορείς στους οποίους λειτουργούν οι καταργούμενοι λογαριασμοί υποχρεούνται εντός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες για τη μετάπτωση στο νέο καθεστώς των υποχρεώσεων των καταργούμενων λογαριασμών και την πραγματοποίηση των σχετικών πληρωμών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

3. Δαπάνες που εκτελούνται κατά παράβαση του νόμου αυτού δεν εγκρίνονται και καταλογίζονται στους υπολόγους».

Γ. Στις διατάξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων(ν.δ. 356/1974, Α' 90 - ΚΕΔΕ) ορίζονται τα εξής:

«1. Η είσπραξις των δημοσίων εσόδων ανατίθεται εις τα Δημόσια Ταμεία, τα λοιπά επί της εισπράξεως όργανα και τους ειδικούς ταμίας, εις ους έχει ανατεθή η είσπραξις ειδικών εσόδων, 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 τον νόμον Αρχών προσδιορισμός του εισπρακτέου ποσού, του είδους του εσόδου και της αιτίας δι' ην οφείλεται.

β)... γ)...».

III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκύπτουν τα εξής:

A. 1. Με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν.3697/2008 επήλθε - πλην εξαιρέσεων στις οποίες δεν περιλαμβάνεται ο ειδικός λογαριασμός του ερωτήματος - η κατάργηση των υφιστάμενων ειδικών λογαριασμών, που εξυπηρετούσαν είτε την καταβολή παροχών σε υπαλλήλους, είτε άλλο ειδικό σκοπό και περιήλθαν στον κρατικό προϋπολογισμό, τόσο τα έσοδά τους, όσο και οι δαπάνες τους, με στόχο, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού, τη διασφάλιση πλήρους διαφάνειας στη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών και την ομοιόμορφη τήρηση των κανόνων ελέγχου του τρόπου διαχειρίσεώς τους.

2. Από την ερμηνεία των διατάξεων του ν.δ. 4359/1964 και του ν.3697/2008 συνάγεται ότι η επίμαχη εισφορά, που αποτελούσε έσοδο του τηρούμενου στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος Ειδικού Λογαριασμού «*Εισφορά εξ εγγυήσεως φιαλών υγραερίου*», μετά την ισχύ των καταργητικών, των ειδικών λογαριασμών, διατάξεων των άρθρων 1 και 2 του ν.3697/2008, με τις οποίες, όμως, διατηρήθηκαν ρητά σε ισχύ οι διατάξεις που προβλέπουν πόρους υπέρ των ειδικών λογαριασμών, οι οποίοι περιέρχονται στον κρατικό προϋπολογισμό, αποτελεί φόρο, δεδομένου ότι αυτή επιβάλλεται αναγκαστικώς υπέρ του Δημοσίου για την εκτέλεση κοινωνικού σκοπού, εντασσομένου στη σφαίρα του δημοσίου συμφέροντος και δεν αντικρούζεται από ειδική ή άμεση οικονομική αντιπαροχή του φορέα (ΟΛΑΠ22/2006, 18/1994 ΟΛΝΣΚ 188/2010).

Ωστόσο, και πριν την ισχύ του ν.3697/2008, το Συμβούλιο της Επικρατείας στο πλαίσιο της κατ'αναίρεση εκδικάσεως υποθέσεων, επί προσφυγών κατά

καταλογιστικών πράξεων της επίμαχης εισφοράς, παγίως δέχθηκε ότι η εν λόγω εισφορά, επιβλλομένη σε βάρος των επιχειρήσεων υγραερίου, επί του κεφαλαίου που σχηματίζεται από εγγυήσεις πελατών των επιχειρήσεων αυτών για την εξασφάλιση της επιστροφής των κενών φιαλών υγραερίου, προς ικανοποίηση κρατικών και κοινωνικών σκοπών χωρίς καμία αντιπαροχή υπέρ των επιχειρήσεων που βαρύνονται με τη εισφορά, έχει χαρακτήρα φόρου και μάλιστα φόρου επί των συναλλαγών (ΣΤΕ 81/2000, 3824/1994, 3863-66/1984 κ.α.).

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.δ 4359/1964, που προβλέπουν την καταβολή της εισφοράς ως πόρου του (καταργηθέντος) ειδικού λογαριασμού, οι οποίες, όπως προαναφέρθηκε, διατηρήθηκαν ρητά σε ισχύ με το άρθρο 2 παρ.4 του ν.3697/2008, καθιερώνουν παράλληλα την υποχρέωση τηρήσεως από τις άνω επιχειρήσεις ιδιαίτερου γενικού λογαριασμού, με απεικόνιση της κινήσεως των φιαλών υγραερίου, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της αναλογούσας εισφοράς, καθώς και της εμπρόθεσμης αποδόσεώς της στην Εθνική Τράπεζα (ήδη, μετά την κατάργηση του ειδικού λογαριασμού, στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.) εντός του επομένου μηνός από τη λήξη κάθε ημερολογιακού τριμήνου. Επίσης, προβλέπουν ότι η βεβαίωση της εισφοράς θα ενεργείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου βάσει δηλώσεως των υποχρέων επιχειρήσεων, υποβαλλομένης στην υπηρεσία αυτή εντός του πρώτου δεκαημέρου του επομένου μηνός από τη λήξη κάθε ημερολογιακού τριμήνου και ότι, σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο της δηλώσεως διαπιστωθεί μη καταβολή, μη εμπρόθεσμη ή ελλιπής καταβολή της εισφοράς, αυτή θα καταλογίζεται σε βάρος του υποχρέου με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου, θα βεβαιώνεται δε (ταμειακώς) και θα εισπράττεται κατά τη διαδικασία του Κ.Ε.Δ.Ε.

Συνεπώς, οι διατάξεις αυτές, προβλέπουν τον έλεγχο της κανονικής και εμπρόθεσμης καταβολής της εισφοράς και τον καταλογισμό της και συνδεόμενες άμεσα με την καταβολή της, εφόσον δεν καταργήθηκαν ρητά με το ν.3697/2008, ούτε έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις του, εξακολουθούν να ισχύουν.

4. Υπό τα δεδομένα αυτά, η αρμοδιότητα για την παραλαβή και βεβαίωση των υποβαλλομένων από τις επιχειρήσεις δηλώσεων εισφοράς, τον έλεγχο αυτών για την ορθή και εμπρόθεσμη απόδοσή της και τον προσδιορισμό τυχόν οφειλομένης εισφοράς, ανήκει στις υπηρεσίες του πρώην Υπουργείου Εμπορίου, ήδη της Γενικής

Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων και ειδικότερα στην αρμόδια υπηρεσία οικονομικού της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου, στην οποία περιήλθαν, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1 περ.β του ν.3697/2008, το αρχαιακό υλικό και τα πάσης φύσεως βιβλία και στοιχεία της καταργηθείσας επιτροπής διαχείρισης του ειδικού λογαριασμού. Εξάλλου, δεδομένης της καταργήσεως του ειδικού λογαριασμού «Εισφορά εξ εγγυήσεων φιαλών υγραερίου», που ετηρείτο στην Εθνική Τράπεζα, η πληρωμή της εισφοράς θα γίνεται στην αρμόδια, για την υπόχρεη επιχείρηση, Δ.Ο.Υ. και θα προσκομίζεται αμελλητί το σχετικό παραστατικό καταθέσεως στην κατά τα ανωτέρω αρμόδια υπηρεσία της Γ.Γ Εμπορίου. Περαιτέρω, εάν μετά τη διαδικασία ελέγχου διαπιστωθεί ότι η οφειλομένη από τον υπόχρεο εισφορά δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ελλιπώς ή εκπροθέσμως, αυτή καταλογίζεται σε βάρος του υποχρέου με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου και στη συνέχεια βεβαιώνεται ταμειακώς και η είσπραξή της επιδιώκεται κατά τις διατάξεις του ΚΕΔΕ. Συνεπώς, ο νόμος στην προκειμένη περίπτωση προβλέπει την εν ευρεία εννοία βεβαίωση του χρέους, νόμιμο τίτλο δε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 2 περίπτωση α' του ΚΕΔΕ, για την ταμειακή βεβαίωση αποτελεί η καταλογιστική πράξη του οργάνου στο οποίο έχει περιέλθει η αρμοδιότητα του πρώην Υπουργού Εμπορίου να καταλογίζει σε βάρος του υποχρέου την οφειλομένη εισφορά σε περίπτωση μη καταβολής, ελλιπούς ή εκπρόθεσμης καταβολής της, η οποία περιέχει τον προσδιορισμό του εισπρακτέου ποσού, του είδους του εσόδου και της αιτίας για την οποία οφείλεται. Η πράξη δε αυτή υποβάλλεται αρμοδίως στη φορολογική αρχή για την υλοποίηση του νομίμου τίτλου, δηλαδή την εν στενή εννοία βεβαίωση του χρέους και την είσπραξή του.

5. Προς τη γνώμη αυτή μειοψήφησε η Νομικός Σύμβουλος Αικατερίνη Γρηγορίου, η οποία διατύπωσε την εξής γνώμη:

Οι επιχειρήσεις που πωλούν υγραέριο έχουν καθιερώσει, στα πλαίσια ελευθερίας των συμβάσεων, την πρακτική της παροχής εγγύησης από τον πελάτη, κατά την αγορά του υγραερίου, για την εξασφάλιση της επιστροφής της φιάλης. Με τον τρόπο αυτό σχηματίζεται ένα κεφάλαιο, το οποίο παραμένει στα χέρια των πιο πάνω επιχειρήσεων. Επί του κεφαλαίου αυτού και για όσο χρόνο παραμένει στα χέρια τους επιβάλλεται η επίμαχη εισφορά (ΣΤΕ 81/2000 7μελής).

Η βεβαίωση της εισφοράς επιβάλλεται, σύμφωνα με την πρόβλεψη του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.δ.4359/1964, «*βάσει δηλώσεως των υποχρέων επιχειρήσεων*», βεβαιώνεται δε και εισπράττεται κατά τη διαδικασία του ΚΕΔΕ. Σε περίπτωση μη καταβολής της εισφοράς με βάση τη δήλωση του υποχρέου εντός της προβλεπόμενης κατά νόμο προθεσμίας, οφείλονται τόκοι υπερημερίας για την καθυστέρηση της καταβολής της (ΣΤΕ 1770/1998). Πρόκειται, δηλαδή, για νόμιμο τίτλο της περίπτωσης β' του άρθρου 2 του ΚΕΔΕ («*Νόμιμος τίτλος είναι:... β. Η εξ εγγράφων δημοσίων ή ιδιωτικών αποδεικνυόμενη οφειλή*»). Άλλη διαδικασία βεβαίωσης και προσδιορισμού του εισπρακτέου ποσού δεν προβλέπεται, παρά μόνο ελεγκτικές αρμοδιότητες σχετικά με την κανονική και εμπρόθεσμη απόδοση της εισφοράς.

Με το ν. 3697/2008 καταργήθηκε, μεταξύ άλλων, και ο ειδικός λογαριασμός «*Εισφοράι εξ εγγυήσεως φιαλών υγραερίου*». Δοθέντος δε ότι με την παρ. 4 του άρθρου 2 ορίζεται ότι οι διατάξεις που προβλέπουν πόρους για τους λογαριασμούς αυτούς διατηρούνται σε ισχύ και ότι οι πόροι αποτελούν δημόσιο έσοδο, η ως άνω εισφορά, η οποία ήδη είχε γίνει δεκτό ότι αποτελεί φόρο, περιέρχεται, πλέον, στον κρατικό προϋπολογισμό ως δημόσιο έσοδο. Ειδική πρόβλεψη για ελεγκτικές αρμοδιότητες δεν υπάρχει, ενώ με το άρθρο 6 του νόμου αυτού καταργήθηκαν από τη δημοσίευση του νόμου οι επιτροπές διαχείρισης των ειδικών λογαριασμών και υποχρεώθηκαν να παραδώσουν το αρχείο τους.

Συνεπώς, κατά την μειοψηφούσα γνώμη, η αρμοδιότητα βεβαίωσης, εισπραξης και ελέγχου της ως άνω εισφοράς ανήκει στις Δ.Ο.Υ. που έχουν τη γενική αρμοδιότητα φορολογικού ελέγχου (Ολ ΝΣΚ 188/2010).

Β. Περαιτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Τμήματος, έγιναν δεκτά τα εξής:

α. Με δεδομένο ότι η επίμαχη εισφορά υπάγεται στην κατηγορία των δημοσίων εσόδων, που περιέρχονται στον κρατικό προϋπολογισμό, σε περίπτωση δε μη αποδόσεως, ελλιπούς ή εκπρόθεσμης καταβολής της προβλέπεται, κατά τα ήδη εκτεθέντα, ειδική διαδικασία για την υπό ευρεία και υπό στενή έννοια βεβαίωση της εισφοράς και η είσπραξή της κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε, δεν είναι επιτρεπτή η επιδίωξη της εισφοράς με την άσκηση αγωγής. (ΑΕΔ 2/1993, ΣΤΕ 2801/2006, Ολ.ΝΣΚ188/2010 κ.α).

β. Από τις προεκτεθείσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.δ 4359/1964 συνάγεται ότι, σε περίπτωση μη καταβολής της εισφοράς με βάση δήλωση του υποχρέου μέσα στον επόμενο μήνα από τη λήξη κάθε ημερολογιακού τριμήνου, οφείλονται από την έναρξη του μεθεπομένου μηνός η εισφορά και τόκοι υπερημερίας για την καθυστέρηση της καταβολής της, από το ίδιο δε χρονικό σημείο γεννάται η αντίστοιχη αξίωση του Δημοσίου για την είσπραξή τους. Περαιτέρω, όσον αφορά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό (εν ευρεία εννοία βεβαίωση), μετά τη διενέργεια σχετικού ελέγχου, της επίμαχης εισφοράς σε περίπτωση που ο υπόχρεος παραλείπει να την καταβάλει ή την καταβάλει εκπρόθεσμα ή ελλιπώς, εν όψει του ότι από τις διατάξεις του ν.δ 4359/1964 δεν προβλέπεται χρόνος παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος, ούτε υπάρχει άλλη γενική ή ειδική διάταξη στο ν.2362/1995 (Α' 247 - Δημόσιο Λογιστικό) περί παραγραφής του προς βεβαίωση (εν ευρεία εννοία) δικαιώματος του Δημοσίου για την τυχόν οφειλομένη εισφορά, εφαρμόζεται η γενική διάταξη του άρθρου 249 του Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής (πρβλ. ΣΤΕ 1561/2003, ΑΠ 1100/2006 κ.α) και, συνεπώς, το προς καταλογισμό δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται μετά είκοσι έτη από τη γένεση της σχετικής αξιώσεώς του.

IV. Κατ'ακολουθίαν των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε: **(α) Κατά πλειοψηφία μιν,** ότι η ελεγκτική αρμοδιότητα για την ορθή και εμπρόθεσμη απόδοση της εισφοράς του ν.δ 4359/1964 (άρθρο 3 παρ. 2) ανήκει στις αρμόδιες υπηρεσίες του πρώην Υπουργείου Εμπορίου, ήδη της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, η δε είσπραξη της τυχόν οφειλομένης εισφοράς επιδιώκεται κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε, με νόμιμο τίτλο την καταλογιστική πράξη του οργάνου στο οποίο έχει περιέλθει η αρμοδιότητα του πρώην Υπουργού Εμπορίου προς καταλογισμό της. **(β)** Ομόφωνα δε, ότι η κατά τα ανωτέρω προβλεπομένη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξως της εισφοράς δεν καθιστά ούτε επιτρεπτή ούτε αναγκαία την άσκηση αγωγής, το δε δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό της τυχόν οφειλομένης εισφοράς παραγράφεται μετά είκοσι έτη από τη γένεση της σχετικής αξιώσεώς του.

μετά είκοση έτη από τη γένεση της σχετικής αξιώσεώς του.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 6-12-2013
Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Η Εισηγήτρια

Ελένη Σβολοπούλου
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους