



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



**ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ υπ' αριθμ. 138/2015
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(ΠΛΗΡΟΥΣ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑΣ)**

Συνεδρίαση της 11^{ης} Ιουνίου 2015

Σύνθεση:

Πρόεδρος

: Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Μέλη

: Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Ηλίας Ψώνης, Αλέξανδρος Καραγιάννης, Χρυσάφουλα Αυγερινού, Μεταξία Ανδροβιτσανέα, Βασιλική Δούσκα, Ιωάννης-Κωνσταντίνος Χαλκιάς, Αντιπρόεδροι Ν.Σ.Κ., Ιωάννης Διονυσόπουλος, Αντώνιος Κλαδιάς, Στέφανος Δέτσης, Νικόλαος Μουδάτσος, Παρασκευάς Βαρελάς, Ανδρέας Γραμματικός, Θεόδωρος Ψυχογιός, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Κωνσταντίνος Γεωργάκης, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Παναγιώτης Σπανός, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Βασιλική Πανταζή, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Αικατερίνη Γρηγορίου, Στυλιανή Χαριτάκη, Κουήν-Τακουή Χουρμουζιάν, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερινικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Δήμητρα Κεφάλα, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριος Μακαρονίδης, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ευστράτιος Συνοίκης, Ευαγγελία Σκαλτσά, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη,



και Παναγιώτης Παππάς, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

Εισηγητές

: Δημήτριος Μακαρονίδης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους και Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμ. Ερωτήματος

: Το με αριθμό πρωτ. 6948/24.2.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικών Ο.Τ.Α. του Υπουργείου Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης.

Περίληψη Ερωτήματος

: Ερωτάται αν, μετά την έκδοση των υπ' αριθμ. 4504 και 4505/2014 αποφάσεων της Ολομέλειας του ΣΤΕ, με τις οποίες κρίθηκε αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 60 του ν. 2214/1994, περί επιβολής του Δημοτικού Φόρου Δωδεκανήσου, οι Δήμοι οφείλουν: **α)** να βεβαιώνουν ταμειακώς τον φόρο, προς διασφάλιση των εσόδων τους, βάσει του άρθρου 277 του ν. 3852/2010, **β)** να προχωρήσουν σε διαδικασίες εισπράξεως των ήδη ταμειακώς βεβαιωμένων, πριν την δημοσίευση των αποφάσεων, οφειλομένων ποσών του ίδιου φόρου, **γ)** σε περίπτωση δυνατότητας των δήμων να διαγράψουν οφειλές, για τις οποίες έχει παρέλθει η νόμιμη προθεσμία προσφυγής, ποιά είναι η ενδεικνυόμενη διαδικασία, κατά παρέκκλιση του άρθρου 174 του ν. 3463/2006 και **δ)** εάν γεννάται υποχρέωση νομοθετικής ρυθμίσεως για την ρητή κατάργηση της ανωτέρω διατάξεως και κατά πόσο στο πλαίσιο αυτής μπορούν να διασφαλισθούν οι δήμοι για τα εισπραχθέντα ποσά.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Πλήρης Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως ακολούθως:



Ι. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Τα εξεταζόμενα ερωτήματα εισήχθησαν ενώπιον της Πλήρους Ολομελείας του Ν.Σ.Κ., στην οποία παραπεμφθήκαν με την υπ' αριθμ. 73/2015 γνωμοδότηση του Ε' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. λόγω σπουδαιότητας. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι τα εν λόγω ερωτήματα υποβλήθηκαν εξ αφορμής των υπ' αριθμ. 4504 και 4505/2014 αποφάσεων της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας, που δημοσιεύθηκαν στις 12.12.2014, με τις οποίες έγιναν δεκτά, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «...7...ο επίδικος φόρος [δηλ. του άρθρου 60 του ν. 2214/1994], που επιβλήθηκε χωρίς μελέτη και επίκληση ειδικών συνθηκών διαφοροποίησης της Δωδεκανήσου έναντι των λοιπών περιφερειών του Κράτους, προορίστηκε να αποτελέσει, και μάλιστα μόνιμα και όχι προσωρινά, "υποκατάστατο" του καταργηθέντος με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 65 παρ. 2 του ίδιου νομοθετήματος φόρου, προς ανάπτυξη της τοπικής οικονομίας...8. Επειδή, οι κοινωνικοοικονομικές συνθήκες του χρόνου επιβολής...50 περίπου χρόνια μετά την ένωση της Δωδεκανήσου με την Ελλάδα, είναι, προφανώς, διαφορετικές εκείνων που υπήρχαν κατά τα επόμενα της ένωσης αυτής έτη και δικαιολογούσαν μian ειδική, έναντι άλλων περιοχών της χώρας με τα αυτά χαρακτηριστικά, μεταχείριση... Κατά τα λοιπά, λόγοι που δικαιολογούν, και μάλιστα με πάγιο τρόπο, την επιβολή του ένδικου φόρου υπέρ μόνων των ΟΤΑ Δωδεκανήσου και, συνεπώς, σε βάρος εκείνων μόνον που ασκούν εκεί οικονομική δραστηριότητα, κατ'εξαιρέση όλων όσοι την ασκούν στην λοιπή ελληνική επικράτεια, ούτε από τη φύση του φόρου αυτού συνάγεται ούτε, όπως προαναφέρθηκε, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης της σχετικής διάταξης, αποδεικνύεται... Κατόπιν των ανωτέρω, η επιβολή του ένδικου φόρου, και μάλιστα πάγια, σε μόνους όσους ασκούν οικονομική δραστηριότητα στη Δωδεκάνησο υπέρ των ΟΤΑ αυτής αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου και καθιστά εκ του λόγου τούτου ανίσχυρη τη σχετική ρύθμιση...». Στη συνέχεια, το Δικαστήριο, έκρινε μη νόμιμες τις κρίσεις του διοικητικού εφετείου, περί του ότι η διάταξη του άρθρου 60 του ν. 2214/1994 δεν αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος. Τέλος, με το διατακτικό των αποφάσεων, το Δικαστήριο έκανε δεκτές τις αναιρετικές αιτήσεις της Κοινοπραξίας Ν.Ρ.«Τ.Α.Ε.Α.Ι.», προέβη στην αναίρεση των με αριθμούς 2006/2005 και 1051/2008 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, κράτησε τις υποθέσεις, δίκασε τις εφέσεις της αναιρεσείουσας, τις έκανε δεκτές, εξαφάνισε τις αποφάσεις με αριθμούς 147/2001 και 483/2002 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου, αντιστοίχως, έκανε δεκτές τις προσφυγές της αναιρεσείουσας και ακύρωσε τις σχετικές εγγραφές στους βεβαιωτικούς

καταλόγους του αναιρεσίβλητου Δήμου Ρόδου, κατά το κεφάλαιο αυτών που αφορά στην επιβολή του ένδικου φόρου.



II. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1.- Στα ακόλουθα άρθρα του ισχύοντος Συντάγματος, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 78: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2...».

Άρθρο 93: «1...4. Τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενο του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα.».

Άρθρο 95: «1...5. Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης.».

Άρθρο 102: «1. Η διοίκηση των τοπικών υποθέσεων ανήκει στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού. Υπέρ των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης συντρέχει τεκμήριο αρμοδιότητας για τη διοίκηση των τοπικών υποθέσεων. Νόμος καθορίζει το εύρος και τις κατηγορίες των τοπικών υποθέσεων, καθώς και την κατανομή τους στους επί μέρους βαθμούς. Με νόμο μπορεί να ανατίθεται στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης η άσκηση αρμοδιοτήτων που συνιστούν αποστολή του Κράτους.

2. Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια.

Οι αρχές τους εκλέγονται με καθολική και μυστική ψηφοφορία, όπως νόμος ορίζει.

3...4. Το Κράτος ασκεί στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης εποπτεία που συνίσταται αποκλειστικά σε έλεγχο νομιμότητας και δεν επιτρέπεται να εμποδίζει την πρωτοβουλία και την ελεύθερη δράση τους. Ο έλεγχος νομιμότητας ασκείται, όπως νόμος ορίζει... 5...».

2.- Στο άρθρο 1 του ν. 3068/2002 («Συμμόρφωση της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις, εκτέλεση κατά του Δημοσίου κλπ.»-ΦΕΚ Α', 274), ορίζονται τα εξής:

«Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δίκονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει...».

3.- Στο άρθρο 57 του π.δ. 18/1989 («Κωδικοποίηση νόμων για το ΣΤΕ»-ΦΕΚ Α', 8), ορίζονται τα εξής:

«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 αναιρέσεως.

2. Αν αναιρεθεί, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, η απόφαση που έχει προσβληθεί, το Συμβούλιο παραπέμπει την υπόθεση είτε στο δικαστήριο που είχε εκδώσει την απόφαση, είτε σε άλλο ομοειδές και ομοιόβαθμο, εκτός αν η υπόθεση δεν χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό μέρος οπότε αποφασίζει και περαιτέρω για αυτήν. Σε καμιά περίπτωση το δικαστήριο της παραπομπής δεν μπορεί να αποστεί από την απόφαση του Συμβουλίου ως προς τα ζητήματα που κρίθηκαν από αυτό.».

4.- Στα ακόλουθα άρθρα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999-ΦΕΚ Α' 97) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 196: Ισχύς έναντι όλων

«Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων.».

Άρθρο 198: Υποχρέωση συμμόρφωσης

«1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων που 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: Προσβαλλόμενες πράξεις

«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, β)...

Άρθρο 225: Απόφαση

«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.».

5.- Στα άρθρα 75, 167 και 174 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 3463/2006 (ΦΕΚ Α' 114), ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 75: Αρμοδιότητες

«I. Οι δημοτικές και οι κοινοτικές αρχές διευθύνουν και ρυθμίζουν όλες τις τοπικές υποθέσεις, σύμφωνα με τις αρχές της επικουρικότητας και της εγγύτητας, με στόχο την προστασία, την ανάπτυξη και τη συνεχή βελτίωση των συμφερόντων και της ποιότητας ζωής της τοπικής κοινωνίας.

Οι αρμοδιότητες των Δήμων και Κοινοτήτων αφορούν, κυρίως, τους τομείς:.....

II. Οι Δήμοι και οι Κοινότητες ασκούν, σε τοπικό επίπεδο, κρατικού χαρακτήρα αρμοδιότητες, οι οποίες τους έχουν ανατεθεί για την καλύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία.

Οι αρμοδιότητες αυτές είναι, ειδικότερα, οι ακόλουθες:.....».

Άρθρο 167: Είσπραξη εσόδων

«1. Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων του παρόντος, για την είσπραξη των εσόδων των Δήμων και των Κοινοτήτων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτές κάθε φορά ισχύουν.

Τα ταμειακά όργανα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ασκούν αντιστοίχως όλες τις Αρμοδιότητες που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές. 2...

3. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Απόκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα όρια των οφειλών προς τους Ο.Τ.Α., μέχρι τα οποία αμελείται η ταμειακή βεβαίωσή τους και η λήψη αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.».

Άρθρο 174: Διαγραφή χρεών

«1. Κάθε είδους χρέη προς τους Δήμους και τις Κοινότητες διαγράφονται ολόκληρα ή εν μέρει:

α) Όταν οι οφειλέτες απεβίωσαν χωρίς να αφήσουν περιουσία ή οι κληρονόμοι τους αποποιήθηκαν την κληρονομιά.

β) Όταν οι οφειλέτες δεν έχουν καθόλου περιουσία και η επιδίωξη της είσπραξης δεν έφερε κανένα αποτέλεσμα επί τρία χρόνια, αφότου έληξε η χρήση κατά την οποία βεβαιώθηκαν.

γ) Όταν οι οφειλέτες δεν έχουν περιουσία και είναι αγνώστου διαμονής, εφόσον οι προσπάθειες, που έγιναν επί μία τριετία για την ανεύρεση της διαμονής τους, δεν έφεραν αποτέλεσμα, και

δ) Όταν η εγγραφή στους οριστικούς βεβαιωτικούς καταλόγους δημοτικών ή κοινοτικών φόρων, τελών, δικαιωμάτων και εισφορών έγινε κατά τρόπο προφανώς λανθασμένο ως προς τη φορολογητέα ύλη ή το πρόσωπο του φορολογουμένου ή όταν έγινε λανθασμένη πολλαπλή εγγραφή για το ίδιο είδος εσόδου και για το ίδιο πρόσωπο.

2. Η διαγραφή των χρεών γίνεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου.

3. Στους Δήμους και στις Κοινότητες που έχουν δική τους ταμειακή υπηρεσία, το δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο με αιτιολογημένη απόφασή του, μπορεί να απαλλάσσει τους οφειλέτες από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, εφόσον η εκπρόθεσμη καταβολή οφείλεται:

α) στη μη επίδοση της ατομικής ειδοποίησης,

β) σε οικονομική αδυναμία που προήλθε από γεγονότα ανωτέρας βίας,

γ) σε υπαιτιότητα της υπηρεσίας.

Η απόφαση του συμβουλίου εκδίδεται ύστερα από αίτηση του οφειλέτη. Στις περιπτώσεις α' και γ' απαιτείται και η γνώμη της ταμειακής υπηρεσίας.».

6.- Στα άρθρα 2 και 80 του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974 (ΦΕΚ Α' 90) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2: 'Όργανα Εισπράξεως-Νόμιμος τίτλος

«1... 2. Για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. Με εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, νόμιμο τίτλο αποτελούν: α)...β)...γ)...3...4...».

Άρθρο 80 : Ευθύναι περί την βεβαίωσιν

«1. Οικονομικοί Έφοροι ή άλλοι εντεταλμένοι την βεβαίωσιν των δημοσίων εσόδων υπάλληλοι, οίτινες δεν ήθελον αποστείλει εις το οικείον Δημόσιον Ταμείον τα προς βεβαίωσιν των εσόδων αναγκαία στοιχεία, εντός μηνός από της λήξεως της κατά τους κειμένους νόμους οριζομένης προθεσμίας προς βεβαίωσιν των δημοσίων εσόδων, ή από της λήξεως της κατά τον νόμον σχετικής διαδικασίας, ελέγχονται πειθαρχικώς κατά τας διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικος. Εν δολία υποτροπή δύναται να επιβληθή και η ποινή της οριστικής παύσεως.

2. Εις πειθαρχικόν έλεγχον ωσαύτως υπόκεινται, κατά τας περί αυτών ισχυούσας διατάξεις, οι υπάλληλοι Γραμματείας Δικαστηρίων, οίτινες εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου εκάστου μηνός δεν ήθελον αποστείλει εις το αρμόδιον Δημόσιον Ταμείον τους τίτλους εισπράξεως των επιβληθέντων βάσει οριστικών αποφάσεων, εκδοθεισών κατά τον προηγούμενον μήνα, δικαστικών εξόδων, τελών, προστίμων και χρηματικών ποινών.

Η διάταξις του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και εν προκειμένω.».

7.- Στο άρθρο 74 του β.δ. της 24.9/20.10.1958 «Περί κωδικοποίησεως εις ενιαίον κείμενον Νόμου των ισχυούσων διατάξεων περί των προσόδων των δήμων και κοινοτήτων.» (ΦΕΚ Α' 171), ορίζονται τα εξής:

«1. Η εντός των νομίμων προθεσμιών βεβαίωσις φόρων τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και αντιτίμου προσωπικής εργασίας και η αποστολή των βεβαιωτικών τίτλων εις τον αρμόδιον ταμίαν πρός είσπραξιν είναι υποχρεωτική δια τας δημοτικές και κοινοτικές αρχάς και τας τεταγμένας πρός τούτο επιτροπάς, τα μέλη των οποίων καθίστανται υπεύθυνα αλληλεγγύως και αδιαίρετως δια την αποκατάστασιν πάσης



ζητίας επελεύσεως εις τον δήμον ή κοινότητα. Τον καταλογισμόν αποφασίζει ο δήμαρχος, όστις υποχρεούται να επιλαμβάνεται οίκοθεν ή τη καταγγελία παντός δημότου. 2..3...».

8.- Στο άρθρο 76 του β.δ. της 17.5/15.6.1959 «Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων» (ΦΕΚ Α' 114), ορίζονται τα εξής:

«1. Πλην των κατά τας κειμένας άλλας διατάξεις περιπτώσεων, οι δημοτικοί ταμιαί υπέχουν αναλόγους ευθύνας προς τας των διευθυντών των δημοσίων ταμείων δια την έγκαιρον είσπραξιν των εις το δημοτικόν ταμείων βεβαιωθέντων εσόδων εν γένει και οφείλουν να δικαιολογήσουν πάσαν καθυστέρησιν προς τον δήμαρχον και τη δημαρχικήν επιτροπήν. 2...3...».

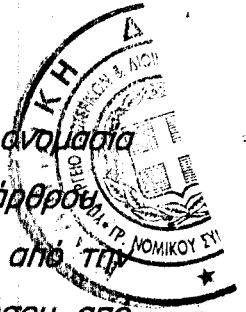
9.- Στο άρθρο 277 του ν. 3852/2010 («Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης -Πρόγραμμα "Καλλικράτης"»-ΦΕΚ Α' 87), ορίζονται τα εξής:

«1. Ο αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών Επίτροπος, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους μπορεί να παρακολουθεί την κανονική είσπραξη των εσόδων των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων και να ασκεί τον έλεγχο για την είσπραξη των νομίμως βεβαιωθέντων χρεών, οφειλών ή προστίμων σε βάρος τρίτων.

2. Σε περίπτωση που διαπιστώσει αδράνεια είσπραξης τους από τα αρμόδια όργανα Διοίκησης ή τις οικονομικές υπηρεσίες καλεί τούτους, με έγγραφο του που κοινοποιείται στον Γενικό Γραμματέα της Αποκεντρωμένης Διοίκησης και στον Ελεγκτή Νομιμότητας, να ενεργήσουν μέσα σε τασσόμενη εύλογη προθεσμία για την είσπραξη τούτων.

3. Εάν η αδράνεια συνεχίζεται, οφειλόμενη σε δόλο ή βαριά αμέλεια των διοικούντων τον δήμο και τα νομικά του πρόσωπα ή των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών αυτών παραπέμπει α) τα μεν αιρετά υπαίτια πρόσωπα με αιτιολογημένη εισήγηση του στην Επιτροπή του άρθρου 232 του παρόντος για προσωπικό καταλογισμό τούτων με το ποσό της θετικής ζημίας που προξένησαν και β) τους υπαλλήλους των ανωτέρω προσώπων που προκάλεσαν ζημία στην περιουσία του στο Ελεγκτικό Συνέδριο για καταλογισμό τούτων.».

10.- Στο άρθρο 60 του ν. 2214/1994 («Αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις»-ΦΕΚ Α' 75), ορίζονται τα εξής:



- «1. Επιβάλλεται, υπέρ των Ο.Τ.Α. Νομού Δωδεκανήσου, φόρος με την ονομασία "Δημοτικός φόρος Δωδεκανήσου", σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.
2. Ο φόρος επιβάλλεται στα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούνται από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στην περιφέρεια του Νομού Δωδεκανήσου, από κάθε πρόσωπο που θεωρείται ως επιτηδευματίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).
3. Ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίζονται για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος.
4. Ο φόρος υπολογίζεται με την εφαρμογή συντελεστή επί των ακαθάριστων εσόδων ανάλογα με το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, που προβλέπεται για την οικονομική δραστηριότητα του επιτηδευματία, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:
- 5...7. Ο φόρος αποδίδεται στον κεντρικό δήμο κάθε νησιού (πρωτεύουσα), ο οποίος ορίζεται και διαχειριστής του φόρου αυτού....
8. Όλα τα θέματα που αναφέρονται στην υποβολή και στην επαλήθευση της δήλωσης, στη βεβαίωση και στην είσπραξη του φόρου, περιλαμβανομένων και των αφορώντων στις προσαυξήσεις και πρόστιμα, στην παραγραφή του δικαιώματος των Ο.Τ.Α., στην άσκηση προσφυγών και ένδικων μέσων και γενικά στη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, διέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στον Κώδικα Προσόδων Δήμων και Κοινοτήτων.....».

III. Από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες σύμφωνα με το γράμμα, το πνεύμα και το σκοπό τους, συνάγονται, κατά την ομόφωνη γνώμη της Ολομελείας, τα ακόλουθα:

1. Η Διοίκηση, στο πλαίσιο των, καθιερωμένων από το Σύνταγμα, αρχών του κράτους δικαίου, της νομιμότητας της διοικητικής δράσεως και της προστασίας των διοικουμένων, έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται απροφασίστως και χωρίς οποιαδήποτε καθυστέρηση προς τις αποφάσεις όλων των δικαστηρίων και τους όρους που θέτει η κάθε απόφαση (βλ. και εισηγ. έκθεση του ν. 3068/2002, ΝΣΚ 323/2004). Προκειμένου δε να συμμορφωθεί προς ακυρωτική απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, πρέπει όχι μόνο να θεωρήσει ανίσχυρη και μη υφιστάμενη νομικώς τη διοικητική πράξη που ακυρώθηκε, αλλά και να προβεί με θετικές ενέργειες στην αναμόρφωση της νομικής καταστάσεως που δημιουργήθηκε

στο μεταξύ βάσει της ακυρωθείσας πράξεως, ανακαλούσα ή τροποποιούσα τις αρχικές, εκδοθείσες εν τω μεταξύ (στο χρόνο ισχύος του τεκμηρίου νομιμότητας της ακυρωθείσας) πράξεις ή εκδίδουσα άλλες με αναδρομική ισχύ, για να αποκαταστήσει τα πράγματα στη θέση στην οποία θα ευρίσκοντο, αν εξ αρχής δεν είχε εκδοθεί η ακυρωθείσα πράξη, χωρίς δέσμευση από τον χρόνο που διέδραμε (ΟΛΣΤΕ 1820/1999, ΣΤΕ 1680, 2522/2002, ΝΣΚ 330/2012, 61/2011). Το ειδικότερο περιεχόμενο και η έκταση της υποχρέωσης συμμορφώσεως προσδιορίζονται από το αντικείμενο της απαγγελθείσας ακυρώσεως, δηλαδή από το είδος και την φύση της ακυρωθείσας πράξεως (ΣΤΕ 1512/2009, 441/2001, ΝΣΚ 41/2012, 61/2011). Εξ άλλου, από τις προαναφερόμενες συνταγματικές διατάξεις και αυτές των άρθρων 1 του ν. 3068/2002, 63, 196 και 198 παρ. 1 του ΚΔΔ και 57 του π.δ. 18/1989, προκύπτει ότι τα όργανα της εν ευρεία εννοία Διοικήσεως, προκειμένου να υπάρξει συμμόρφωση στις περιπτώσεις ακυρωτικών αποφάσεων επί διοικητικών προσφυγών ουσίας (που αποτελεί ένδικο βοήθημα ευρέως φάσματος, δια του οποίου δεν δύναται να επέλθει μόνον ακυρωτικό αποτέλεσμα, αλλά, βάσει των εξουσιών του δικαστηρίου, κατ'άρθρο 79 του ΚΔΔ, μπορεί να διαμορφωθεί το ουσιαστικό περιεχόμενο δικαιώματος ή σχέσεως δημοσίου δικαίου), οφείλουν να προβαίνουν σε όλες τις εκ των περιστάσεων επιβαλλόμενες ενέργειες ή παραλείψεις προς τον σκοπό της ουσιαστικής πραγμάτωσης του περιεχομένου των αποφάσεων αυτών, κατά τα ισχύοντα και επί ακυρωτικού αποτελέσματος στις περιπτώσεις ακυρωτικών διαφορών, κατ'άρθρο 50 του π.δ. 18/1989 (ΝΣΚ 198/2004, 233/2013, 168/2010). Μορφή απλής συμμορφώσεως αποτελεί η αποχή της διοικήσεως από κάθε ενέργεια που αντιτίθεται προς το περιεχόμενο της αποφάσεως, το οποίο μπορεί να προκύπτει από τις αιτιολογίες της ή τα επιλυθέντα με δύναμη δεδικασμένου ζητήματα, ενώ η ευθεία πραγμάτωση των επιτασσομένων από το διατακτικό των αποφάσεων αποτελεί, εκτός από συμμόρφωση, και την εν ευρεία εννοία εκτέλεση αυτής (Ν. Χατζητζανή, Η κατά τον ν. 3068/2002 συμμόρφωσις..., Διδικ.2003, σελ. 563, ΝΣΚ 318/2009).

2.- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 167 του ισχύοντος ΚΔΚ, που επαναλαμβάνει τις αντίστοιχες διατάξεις των προϊσχυσάντων ΚΔΚ (π.δ. 76/1985, π.δ. 323/1989, π.δ. 410/1995) για την είσπραξη των εσόδων των Δήμων εφαρμόζονται οι εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του ΚΕΔΕ (ΣΤΕ 3378/2012, ΝΣΚ 102/2007).



Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 2 του ΚΕΔΕ και κατά την παγίως διαμορφωθείσα θεωρία και νομολογία των δικαστηρίων, η ταμειακή βεβαίωση, δηλαδή η εγγραφή και εμφάνιση στα οικεία δημόσια βιβλία ενός ποσού ως δημοσίου εσόδου, που εισπράττεται κατά τον ΚΕΔΕ, αποτελεί εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη, που προσβάλλεται με ανακοπή του άρθρου 73 του ΚΕΔΕ και ήδη των άρθρων 217 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (βλ. Μπέη-Μπρίνια-Παπαχρήστου, Διοικητική Εκτέλεσις, έκδ. 1974, σελ.5,7, Β. Παπαχρήστου, Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου, σελ. 12, ΣτΕ 1357/1993, ΔιΔικ. 6, 191) .

Η φορολογική εγγραφή στους βεβαιωτικούς καταλόγους των Δήμων, που γίνεται με ειδική διαδικασία (άρθρα 21 παρ. 1, 22 ν.δ.318/1969, 4 παρ. 1-5 β.δ. της 17.5/15.6.1959, 41 ν.δ. 4260/1962) υπηρετεί τον ίδιο, ως άνω, σκοπό και έχει τα ίδια χαρακτηριστικά, δηλαδή της εκτελεστής διοικητικής πράξεως, όπως παγίως γίνεται δεκτό, προσβάλλεται ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων με προσφυγή κατ' άρθρο 63 ΚΔΔ, επί της οποίας εφαρμογή έχουν οι διατάξεις των άρθρων 79, 196 και 198 παρ. 1 του ΚΔΔ, 57 του π.δ. 18/1989 και του άρθρου 1 του ν. 3068/2002, στην συνέχεια, επί μη ασκήσεως προσφυγής, ή απορρίψεως εν όλω ή εν μέρει αυτής, αποστέλλονται στον ταμία οι κατάλογοι με τις οριστικώς βεβαιωθείσες οφειλές προς είσπραξη και, τέλος, προβλέπεται η άσκηση ανακοπής των άρθρων 217 επ. του ΚΔΔ στην περίπτωση των οφειλών που βεβαιώθηκαν ταμειακά οριστικώς, για σφάλματα περί την βεβαίωση (ΣτΕ 798/2014, 3213/2013, 3378/2012, 186/1998, Γ. Φουφόπουλου, Κανόνες νομιμότητας στην επιβολή, βεβαίωση και είσπραξη δημοτικών φόρων, τελών και δικαιωμάτων, σε ΔΦορΝ. 2006, 1814 επ.).

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ΚΕΔΕ, αλλά και αυτές της παραγράφου 1 του άρθρου 74 του β.δ. της 24.9/20.10.1958 και της παραγράφου 1 του άρθρου 76 του β.δ. της 17.5/15.6.1959, απειλείται πειθαρχικός έλεγχος εις βάρος των αρμοδίων για την ταμειακή βεβαίωση οργάνων, σε περίπτωση αμελείας τους να προβούν στην βεβαίωση οφειλών. Οι διατάξεις αυτές αποτελούν αναγκαίο παρακολούθημα, από πλευράς υπηρεσιακού ελέγχου, της όλης βεβαιωτικής (εν ευρεία και στενή εννοία) διαδικασίας, εμπίπτουν στο γενικότερο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων περί εισπράξεως των εσόδων των Δήμων σύμφωνα με τον ΚΕΔΕ (κατά παραπομπή της διατάξεως της παραγράφου του άρθρου 167 του

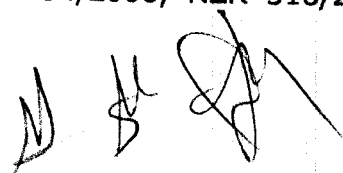
~~ΔΚΚ~~ και εφαρμόζονται και σε κάθε αρμόδιο για την εν γένει λειτουργία της ταμειακής υπηρεσίας αυτών (αιρετά όργανα και υπαλλήλους, κατά περίπτωση).

IV. Α. Περαιτέρω, κατά την ενώπιον της Ολομελείας συζήτηση μεταξύ των μελών, **επί των τριών πρώτων ερωτημάτων** διαμορφώθηκαν τρεις γνώμες:

1. Η γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Μιχαήλ Απέσσο, Πρόεδρο του Ν.Σ.Κ, Πέτρο Τριανταφυλλίδη, Αλέξανδρο Καραγιάννη, Χρυσαφούλα Αυγερινού, Ιωάννη-Κωνσταντίνο Χαλκιά, Αντιπροέδρους του Ν.Σ.Κ. και Ιωάννη Διονυσόπουλο, Στέφανο Δέτση, Κωνσταντίνο Γεωργάκη, Γεώργιο Κανελλόπουλο, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Στυλιανή Χαριτάκη, Κουήν- Τακούη Χουρμουζιάν, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Δήμητρα Κεφάλα, Ελένη Σβολοπούλου, Αλέξανδρο Ροϊλό, Ευστράτιο Συνοίκη, Ευαγγελία Σκαλτσά, Αθηνά Αλεφάντη, Ελένη Πασαμιχάλη και Παναγιώτη Παππά, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι είκοσι τέσσερις -24), δέχθηκε τα εξής:

Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, η οποία έχει εφαρμογή εφ' όσον ο νόμος δεν ορίζει το αντίθετο, η Διοίκηση δεν έχει, κατ' αρχήν, υποχρέωση να ανακαλεί τις παράνομες πράξεις της, για τις οποίες έχει παρέλθει η κατά νόμο προθεσμία προσβολής ή που έχουν προσβληθεί ανεπιτυχώς ενώπιον των δικαστηρίων και έχουν πλέον το τεκμήριο της νομιμότητας, ενώ το δεδικασμένο ισχύει μόνον μεταξύ των διαδίκων (Π. Δαγτόγλου, Γεν.Διοικ. Δικ., έκδ. Γ', σελ. 305, Ολ. ΝΣΚ 434/2006, ΝΣΚ 34/2005). Στις περιπτώσεις, όμως, κατά τις οποίες, με αμετάκλητη δικαστική απόφαση ακυρώνεται ατομική διοικητική πράξη για το λόγο ότι στηρίχθηκε σε διάταξη αντίθετη προς υπέρτερης τυπικής ισχύος κανόνα δικαίου ή σε κανονιστική πράξη της Διοικήσεως που δεν έχει νόμιμο εξουσιοδοτικό έρεισμα, η αρχή αυτή κάμπτεται για τις λοιπές ομοίου περιεχομένου ατομικές διοικητικές πράξεις, οι οποίες έχουν εκδοθεί με βάση την ίδια διάταξη, εφ' όσον για την ανάκλησή τους υποβληθεί στη Διοίκηση αίτηση σε εύλογο χρόνο μετά τη δημοσίευση της ακυρωτικής αποφάσεως του δικαστηρίου, από πρόσωπο που έχει έννομο συμφέρον. Στην περίπτωση αυτή η Διοίκηση είναι υποχρεωμένη να επανεξετάσει τη νομιμότητα της πράξεως και να προχωρήσει στην ανάκλησή της, εντός του πλαισίου της απονεμομένης από το νομοθέτη διακριτικής ευχέρειας ή δεσμίας αρμοδιότητος για την έκδοσή της, κατ' εκτίμηση των λόγων υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος που τυχόν

επιβάλλουν ή αποκλείουν την ανάκλησή της, της ανάγκης προστασίας δικαιωμάτων τρίτων που εκτήθησαν καλοπίστως από την εφαρμογή της και του χρόνου που διέρρευσε από την έκδοσή της. Εφ' όσον η Διοίκηση, κατ' εκτίμηση των ανωτέρω προϋποθέσεων, προβεί στην ανάκληση της πράξεως που εκδόθηκε κατ' εφαρμογήν ανίσχυρης διατάξεως, η ενέργεια αυτή δεν αντιστρατεύεται την ανάγκη ασφαλείας του δικαίου και σταθερότητας των διοικητικών καταστάσεων, αλλά, αντιθέτως, είναι σύμφωνη προς τις αρχές του κράτους δικαίου, της νομιμότητας της δράσεως της Διοικήσεως και της χρηστής διοικήσεως, οι οποίες δεν ανέχονται τη διατήρηση σε ισχύ νομικών ή πραγματικών καταστάσεων που δημιουργήθηκαν κατά κατάφωρη παραβίαση του δικαίου. Τυχόν δε παράλειψη της Διοικήσεως να ανακαλέσει, υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, την παράνομη πράξη της, τεκμαιρομένη με την άπρακτη πάροδο τριμήνου από την υποβολή της αιτήσεως του ενδιαφερομένου, συνιστά παράλειψη οφειλομένης νόμιμης ενέργειας, προσβλητή με αίτηση ακυρώσεως κατά το άρθρο 45 παρ. 4 του π.δ. 18/1989 (Ολ. ΣΤΕ 2176, 2177/2004 και έκτοτε παγίως ΣΤΕ 2123/2006, 2738/2008, 2681/2011, Ολ. ΝΣΚ 434/2006, ΝΣΚ 316/2006, 34/2005). Στο πλαίσιο οριοθέτησεως της ανακλητικής διαδικασίας, συνάγεται ότι η Διοίκηση δεν υποχρεούται να ανακαλέσει τις όμοιες με την κριθείσα παράνομες ατομικές πράξεις αυτεπαγγέλτως, αλλά κατόπιν αιτήματος του έχοντος έννομο συμφέρον και αφού διαπιστώσει ότι δεν συντρέχουν οι αναφερόμενες στις ανωτέρω αποφάσεις νόμιμες προϋποθέσεις που αποκλείουν την ανάκληση. Επομένως, οι προϋποθέσεις ανακλήσεως, που πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά, είναι οι ακόλουθες: α) Ο λόγος ακυρώσεως να συνίσταται σε παρανομία της πράξεως λόγω αντιθέσεως με υπέρτερης τυπικής ισχύος κανόνα δικαίου ή θεμελίωσής της σε κανονιστική πράξη της Διοικήσεως που δεν έχει νόμιμο εξουσιοδοτικό έρεισμα, β) να πρόκειται για ομοίου περιεχομένου ατομικές διοικητικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί με βάση την ίδια διάταξη, γ) να υποβληθεί στην Διοίκηση σχετικό αίτημα από τον έχοντα έννομο συμφέρον, εντός ευλόγου χρόνου (με βάση την κοινή πείρα και τις ειδικότερες περιστάσεις) από την δημοσίευση της ακυρωτικής αποφάσεως και δ) να εκτιμήσει η Διοίκηση, κατά την επανεξέταση και προ της ανακλήσεως, την τυχόν συνδρομή υπερτέρου δημοσίου συμφέροντος που επιβάλλει ή αποκλείει αυτήν, την ανάγκη προστασίας δικαιωμάτων τρίτων που αποκτήθηκαν καλοπίστως από την εφαρμογή της ομοίας πράξεως και του χρόνου που διέρρευσε από την έκδοσή της (Ολ. ΝΣΚ 434/2006, ΝΣΚ 316/2006,



34/2005, πρβλ. Βελ. Καράκωστα, Οφειλόμενη ανάκληση ατομικών πράξεων κατ'επέκτασιν ακυρωτικού αποτελέσματος, Δίκη 36, σελ. 1060) και ε) να μην υφίσταται δεδικασμένο υπέρ της νομιμότητας της βεβαίωσης του φόρου (ΣΤΕ 933/2012). Στην περίπτωση αυτή, υπάρχει υποχρέωση της Διοικήσεως, σε συμμόρφωση προς την ακυρωτική απόφαση, η οποία, εν προκειμένω, ισχύει έναντι πάντων, να ανακαλέσει, υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, τις ατομικές διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογήν της αντισυνταγματικής κανονιστικής πράξεως, εφόσον υποβληθεί αίτηση σε εύλογο χρόνο από την δημοσίευση της ακυρωτικής αποφάσεως του δικαστηρίου (Ολ. ΣΤΕ 1175/2008, ΣΤΕ 2738/2008) .

Εκ των προαναφερομένων, συνάγεται ότι, οι υποχρεώσεις της Διοικήσεως, που εκπορεύονται από την ανωτέρω διαπλασθείσα και παγίως πλέον εφαρμοζόμενη νομολογιακή αρχή, επιβάλλονται ως συνέπεια της ακυρώσεως ατομικής διοικητικής πράξεως με αμετάκλητη δικαστική απόφαση, ασχέτως της διαφοράς που καθιδρύεται με την άσκηση του οικείου ενδίκου βοηθήματος (ακυρωτικής ή ουσίας). Περαιτέρω, η ανωτέρω νομολογιακή αρχή, επιβάλλει τις άνω υποχρεώσεις, δημιουργώντας εξαίρεση στον κανόνα και, επομένως, αυτή δεν εφαρμόζεται και δεν δημιουργούνται οι αντίστοιχες υποχρεώσεις στην περίπτωση διαφορετικής ειδικότερης ρυθμίσεως με διάταξη πρωτογενούς δικαίου.

Με βάση τα προαναφερόμενα, δεν υφίσταται μεν τυπική δέσμευση από την κρίση των αποφάσεων του ΣΤΕ περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 60 του ν. 2214/1994, πλην όμως η αρχή της χρηστής διοίκησης και η εν γένει υποχρέωση σεβασμού της δικαιοδοτικής κρίσεως του ΣΤΕ επί ανακυπτουσών υποθέσεων με όμοιο νομικό ζήτημα συνηγορούν όπως:

α) Τα όργανα των Δήμων θα πρέπει να παραλείπουν στο μέλλον την έκδοση αποφάσεων προσδιορισμού και επιβολής φόρου, που στηρίζονται στις διατάξεις του άρθρου 60 του ν. 2214/1994, καθώς και την ταμειακή βεβαίωση αυτών, επί ήδη εκδοθεισών πράξεων, προσβληθεισών ή μη με προσφυγή.

β) Στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες εκδόθηκαν τέτοιες διοικητικές πράξεις, είτε αυτές προσεβλήθησαν δικαστικώς είτε όχι, αυτές υπόκεινται σε ανάκληση και τα ίδια όργανα, εφόσον υποβληθούν αιτήσεις όσων έχουν έννομο συμφέρον, υποχρεούνται να τις εξετάζουν, να κρίνουν εάν αυτές υπεβλήθησαν σε εύλογο, με βάση την κοινή πείρα και τις ειδικότερες περιστάσεις, χρόνο από της δημοσιεύσεως

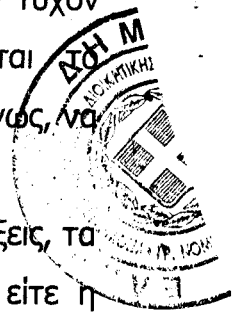
των ανωτέρω αποφάσεων του ΣΤΕ (12.12.2014), να εκτιμούν, περαιτέρω, την τυχόν συνδρομή υπερτέρου δημοσίου συμφέροντος (στο οποίο περιλαμβάνεται δημοσιονομικό συμφέρον), που επιβάλλει ή αποκλείει την ανάκληση και, αναλόγως, να προβαίνουν στην ανάκληση των πράξεων ή στην απόρριψη των αιτήσεων.

γ) Στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες εκδόθηκαν τέτοιες διοικητικές πράξεις, τα δε ποσά βεβαιώθηκαν εν στενή εννοία (ταμειακώς) και δεν εισπράχθηκαν, είτε η ταμειακή βεβαίωση προσεβλήθη δικαστικώς είτε όχι, οι πράξεις ταμειακών βεβαιώσεων υπόκεινται σε ανάκληση από τα αρμόδια όργανα των Δήμων, υπό τις αυτές, ως άνω (περ. β') προϋποθέσεις.

δ) Στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες βεβαιωμένα ταμειακώς ποσά από τον ίδιο, ως άνω, φόρο, εισπράχθηκαν από τους Δήμους, είναι δυνατή η επιστροφή των καταβληθέντων ποσών, κατόπιν αιτήσεων όσων έχουν έννομο συμφέρον, με απόφαση των αρμοδίων οργάνων των Δήμων, υπό τις αυτές, ως άνω (περ. β') προϋποθέσεις και με την επί πλέον προϋπόθεση, να μην έχει υποκύψει η αξίωση των αιτούντων έναντι των Δήμων στην τριετή παραγραφή που προβλέπεται στη ειδική διάταξη του άρθρου 26 παρ. 1 του ν.δ. 318/1969 (ΕΛΣ 3/2011, ΣΤΕ 1916/1988).

2. Η πρώτη μειοψηφία γνώμη, που απαρτίσθηκε από τους Ηλία Ψώνη, Μεταξία Ανδροβιτσανέα και Βασιλική Δούσκα, Αντιπροέδρους του Ν.Σ.Κ., Αντώνιο Κλαδιά, Νικόλαο Μουδάτσο, Παρασκευά Βαρελά, Ανδρέα Γραμματικό, Σπυρίδωνα Παπαγιαννόπουλο, Παναγιώτη Παναγιωτουνάκο, Παναγιώτη Σπανό, Κωνσταντίνο Χαραλαμπίδη, Βασιλική Πανταζή, Δημήτριο Χανή, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Δημήτριο Αναστασόπουλο, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Δημήτριο Μακαρονίδη (εισηγητή), Κωνσταντίνο Κηπουρό και Αδαμαντία Καπετανάκη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι δεκαεννέα- 19), στην οποία προσχώρησε και η εκ των εισηγητών Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.(γνώμη άνευ ψήφου), δέχθηκε τα εξής:

Βάσει της αρχής της βεβαιότητας του φόρου, που εκπορεύεται από την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, όλα τα στοιχεία του φόρου πρέπει να καθορίζονται από τον νόμο κατά τρόπο ακριβή και βέβαιο, χωρίς την επιφύλαξη διακριτικής ευχέρειας στην διοίκηση. Ειδικότερη έκφραση της αρχής αυτής αποτελεί η αρχή της οριστικότητας του φόρου, δηλαδή η αρχή της αυξημένης ουσιαστικής ισχύος της ατομικής διοικητικής πράξεως προσδιορισμού του φόρου, κατά



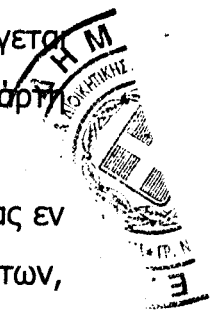
την οποία, εκτός αντιθέτου ειδικής νομοθετικής ρυθμίσεως, η πράξη αυτή είναι αμετάκλητη από της τελειώσεως των διατυπώσεων που επιβάλλονται για την έκδοσή της, δεν είναι δυνατή η ανάκληση ή η τροποποίησή της από την διοίκηση, αυτεπαγγέλτως ή μετά από αίτηση, λόγω νομικών ή ουσιαστικών πλημμελειών της, δύνανται δε να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί μόνον από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, κατόπιν ασκήσεως προσφυγής (Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. 2011, σελ.125,126, Π.Παυλόπουλου, Η ανάκληση διοικητικής πράξης επιβολής φόρου, ΕΔΔΔ 1989, σελ. 25 επ., ΣΤΕ 1392/1993, ΟΛ. ΝΣΚ 364/2012, 432/1996). Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, υπάρχει αδυναμία εφαρμογής της ανωτέρω αρχής, με ανάκληση εκ μέρους της Διοικήσεως των, ομοίων προς τις ακυρωθείσες, μη προσβληθεισών με προσφυγή, διοικητικών πράξεων, εξ αιτίας της ειδικότερης (φορολογικής) φύσεως αυτών, εκτός εάν υπάρξει εξειδικευμένη νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω ζητήματος. Σε κάθε δε περίπτωση, η ανωτέρω λύση δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής στην εξεταζόμενη περίπτωση. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις των άρθρων 78, 102 του Συντάγματος και 75 του ΚΔΔ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 277 του ν. 3852/2010, 167 και 174 του ΔΚΚ, της παρ. 1 του άρθρου 74 του β.δ. της 24.9/20.10.1958 και της παρ. 1 του άρθρου 76 του β.δ. της 17.5/15.6.1959 και συνεκτιμωμένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 60 του ν. 2214/1994 (μεταξύ των οποίων η παρ. 7 που ορίζει τους δήμους ως διαχειριστές του φόρου) κρίθηκαν αντισυνταγματικές, η υποχρέωση των αρμοδίων οργάνων, στην ειδικότερη περίπτωση του ερωτήματος, είναι εν μέρει νομοθετικώς αρρυθμιστη και, έτσι, αποβαίνει ατελέσφορη, για τον λόγο ότι δεν υφίσταται αρμοδιότητα των οργάνων των Δήμων να κρίνουν αυθεντικώς επί της προαναφερομένης αρνητικής προϋποθέσεως (δηλαδή εάν, κατά περίπτωση, πρέπει να αποκλεισθεί η ανάκληση ομοίων πράξεων, για λόγους υπερτέρου δημοσίου συμφέροντος, εν προκειμένω δημοσιονομικού, ή όχι), εν όψει και του ότι, η όλη φορολογική εξουσία, ακόμη και αν αφορά σε περιφέρεια του Κράτους ή σε διοικητική περιφέρεια ο.τ.α., από το Σύνταγμα επιφυλάσσεται αποκλειστικά στο Κράτος και όχι στους ο.τ.α., που έχουν μόνον παράγωγο και κατ' ειδική νομοθετική εξουσιοδότηση του Κράτους φορολογική εξουσία, καθόσον, στην αντίθετη περίπτωση θα απονεμόταν κατ' ουσίαν νομοθετική εξουσία στα όργανα των δήμων, κατά παράβαση των άρθρων 26 και 43 παρ. 2,4 Συντάγματος. (βλ. και Γ. Φουφόπουλου, ο.π. σελ. 1816, με εκεί παραπομπές στη θεωρία, ΟΛΣΤΕ 3441/1981,

ΣΤΕ 275/2014, πρβλ. ΑΕΔ 34/1978, ΝοΒ 1979, 1172, ΣΤΕ 1691, 1765/1975 σε Π. Παράρτ., Το Σύνταγμα 1975, Corpus, υπό άρθρο 78 αριθ. 64), χωρίς να εξάγεται διαφορετικό συμπέρασμα από τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ευρωπαϊκού Χάρτη Τοπικής Αυτονομίας, που κυρώθηκε με τον ν. 1850/1989.

Περαιτέρω, δεν προκύπτει κώλυμα για την παράλειψη στο μέλλον τέτοιας εν ευρεία και εν στενή εννοία (ταμειακής) βεβαιώσεως, εκ της εφαρμογής των, αναφερομένων στο ερώτημα, ειδικότερων διατάξεων των άρθρων 277 του ν. 3852/2010 και 174 του ΚΔΚ (ν. 3463/2006), που προβληματίζουν μεν την ερωτώσα υπηρεσία, αλλά ρυθμίζουν διαφορετικά ζητήματα. Προκύπτει, όμως, κώλυμα εκ της εφαρμογής του άρθρου 80 του ΚΕΔΕ, της παρ. 1 του άρθρου 74 του β.δ. της 24.9/20.10.1958 και της παρ. 1 του άρθρου 76 του β.δ. της 17.5/15.6.1959, που εμμέσως επιβάλλουν το αντίθετο, δηλαδή την υποχρέωση προς ταμειακή βεβαίωση και την αποτροπή της δυνατότητας οποιουδήποτε οργάνου των Δήμων, χωρίς ευθύνη του, να παραλείπει τις διαδικασίες κατά νόμο εισπράξεως του ιδίου φόρου, καθώς και να προβαίνει σε διαγραφές των σχετικών οφειλών, για τις οποίες έχει παρέλθει η νόμιμη προθεσμία προσφυγής, παρά μόνον εάν υπάρξει εξειδικευμένη νομοθετική ρύθμιση των ανωτέρω ζητημάτων, η οποία, εν όψει του αντικειμένου του ερωτήματος και των περιστάτικών, θα πρέπει να επισπευσθεί.

3. Η δεύτερη μειοψηφήσασα γνώμη, που απαρτίσθηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Θεόδωρο Ψυχογιό και Αγγελική Καστανά (ψηφοί δύο-2), δέχθηκε ότι, ναι μεν συντρέχει νόμιμος λόγος υποχρεωτικής ανάκλησης των καταλογιστικών πράξεων και βεβαιώσεων που έχουν λάβει χώρα εις βάρος φορολογουμένων, δυνάμει των αυτών διατάξεων που κρίθηκαν αντισυνταγματικές από την Ολομέλεια του ΣΤΕ (εφόσον οι ενδιαφερόμενοι υποβάλουν σχετική προς τούτο αίτηση και συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις), πλην όμως, μέχρι τη νομοθετική κατάργηση των εν λόγω διατάξεων, η αρμόδια δημοτική υπηρεσία δεν κωλύεται να συνεχίσει να καταλογίζει και να βεβαιώνει τις σχετικές φορολογικές οφειλές, εξ αιτίας της ως άνω δικαιοδοτικής κρίσης του ΣΤΕ.

Η ως άνω θέση είναι απόλυτα συνεπής τόσο προς την γενική παραδοχή περί συνδρομής δεσμίας αρμοδιότητας του αρμόδιου οργάνου προς βεβαίωση φορολογικών επιβαρύνσεων, δυνάμει μη καταργηθέντος νόμου, όσο και προς το διαθετό χαρακτήρα του δικαιώματος του διοικουμένου να αξιώσει την ανάκληση των



εις βάρος του ομοίων πράξεων, αφού, κατά την εκτεθείσα νομολογία, η εν λόγω ανάκληση δεν χωρεί αυτεπαγγέλτως αλλά μόνο μετά από υποβολή σχετικής αίτησης που διοικουμένου και τη διαπίστωση της συνδρομής των απαιτούμενων προϋποθέσεων, γεγονόςτα, όμως, τα οποία, ευλόγως, είναι αδύνατο να θεωρηθούν δεδομένα από την οικεία Δημοτική Αρχή, πριν από τη βεβαίωση των σχετικών οφειλών.

Επομένως, ενόψει και της πλήρως κρατούσης ερμηνευτικής άποψης, κατά την οποία η κήρυξη νομοθετικών διατάξεων ως αντισυνταγματικών από το ΣΤΕ και τα λοιπά δικαστήρια (πλην του Α.Ε.Δ.), δεν έχει ως συνέπεια και την κήρυξη των διατάξεων αυτών ως εν γένει ανίσχυρων και μη εφαρμόσιμων (βλ. άρθρ. 93 παρ. 4 του Συντάγματος, για την ερμηνεία του οποίου βλ. Α. Ράϊκο, Συνταγματικό Δίκαιο, εκδ. 3^η, σελ. 1276, Κ. Μαυριά, Συνταγματικό Δίκαιο, εκδ. 5^η, σελ. 289, Ευ. Βενιζέλο, Μαθήμ. Συνταγματικού Δικαίου, εκδ. 2008, σελ. 247, Π. Δαγτόγλου, Διοικ. Δικον. Δίκαιο, έκδ. 3^η, παρ. 108. κλπ) συνάγεται ότι η νομική δέσμευση των αρμόδιων δημοτικών υπηρεσιών από τις κριθείσες αντισυνταγματικές, αλλά μη καταργηθείσες εισέτι, νομοθετικές διατάξεις, ως προς τον καταλογισμό και τη βεβαίωση του φόρου, εξακολουθεί να ισχύει στο ακέραιο.

Είναι δε άλλο το ζήτημα αν, ανεξάρτητα από την ανυπαρξία τυπικής δέσμευσης, η Δημοτική Αρχή, κατ' επίκληση της αρχής της χρηστής διοίκησης και του εν γένει σεβασμού στις δικαιοδοτικές κρίσεις, προκρίνει, οίκοθεν και ίδια ευθύνη (βλ. άρθρο 80 Κ.Ε.Δ.Ε. κλπ.), ότι οι αρμόδιες υπηρεσίες των Δήμων θα πρέπει να απέχουν στο μέλλον από τον καταλογισμό και τη βεβαίωση του συγκεκριμένου φόρου.

Β. Επί του τετάρτου ερωτήματος, κατά την ομόφωνη γνώμη της Ολομελείας:

α) Βάσει του άρθρου 93 παρ. 4 του Συντάγματος, η δικαστική απόφαση που κρίνει αντισυνταγματικό το νόμο, με αποτέλεσμα αυτός να θεωρείται νομικά ανύπαρκτος και μη δυνάμενος εξ αρχής να έχει ρυθμιστική ενέργεια, έχει απλώς αναγνωριστική και όχι διαπλαστική σημασία (Α. Ράϊκος, Συντ.Δικ. έκδ. 4^η, Τ.ΙΙ, σελ. 337,338). Στην συγκριμένη περίπτωση, οι ακυρωτικές αποφάσεις της Ολομελείας του

ΣΤΕ, που έκριναν αντισυνταγματικές και, συνεπώς, ανεφάρμοστες, τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν. 2214/1994, πέραν και ασχέτως άλλων συνεπειών, δεν γεννούν υποχρέωση και τυπικής καταργήσεως, με διάταξη νόμου, του ανωτέρω άρθρου, πλην, το περιεχόμενο του ερωτήματος και τα περιστατικά εν γένει, συνηγορούν υπέρ της επισπεύσεως τέτοιας νομοθετικής πρωτοβουλίας.




β) Από τον συνδυασμό του άρθρου 26 του Συντάγματος, που επιβάλλει την διάκριση των λειτουργιών του Κράτους, και των άρθρων 2 και 6 παρ. 2 του ν. 3086/2002 (Οργανισμός του ΝΣΚ-ΦΕΚ Α' 324), προκύπτει ότι δεν μπορεί να δοθεί απάντηση στο ειδικότερο ερώτημα περί του αν, σε περίπτωση νομοθετικής ρυθμίσεως για την κατάργηση της διατάξεως που κρίθηκε ως αντισυνταγματική, θα εξασφαλίζονται οι Δήμοι της Δωδεκανήσου για τα ποσά φόρου που ήδη εισέπραξαν. Συγκεκριμένα, αφενός η νομοθετική πρωτοβουλία και η πρόταση προς ψήφιση συγκεκριμένης διατάξεως νόμου ανήκει στην εξουσία της Βουλής και της Κυβερνήσεως (άρθρο 73 του Συντάγματος) στο πλαίσιο της διακρίσεως των λειτουργιών, η δε διαμόρφωση του περιεχομένου της ρυθμίσεως ανήκει στην εξουσία της Βουλής. Εξάλλου το ΝΣΚ δεν έχει αρμοδιότητα να γνωμοδοτεί επί του πιθανού περιεχομένου διατάξεων προτεινομένων προς ψήφιση, παρά μόνον στην αρμοδιότητά του υπάγεται η νομοτεχνική υποστήριξη της διοίκησης κατά την κατάρτιση σχεδίων νόμου και κανονιστικών πράξεων (άρθρο 2 παρ. 1 περ. η' του ν. 3086/2002).

ν. Ενόψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, επί των τεθέντων ερωτημάτων:

Α. Γνωμοδοτεί ως εξής:

1) Κατά πλειοψηφία, ότι, σε συμμόρφωση προς τις υπ' αριθμ. 4504 και 4505/2014 αποφάσεις της Ολομελείας του ΣΤΕ και σε σχέση με πράξεις εγγραφής ποσών φόρου του άρθρου 60 του ν. 2218/1994 στους οικείους βεβαιωτικούς καταλόγους των Δήμων της Δωδεκανήσου, οι οποίες είναι όμοιες με εκείνες που ακυρώθηκαν με τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις:



α) Τα όργανα των Δήμων πρέπει να παραλείπουν στο μέλλον την έκδοση αποφάσεων προσδιορισμού και επιβολής φόρου, που στηρίζονται στις διατάξεις του άρθρου 60 του ν. 2214/1994, καθώς και, επί ήδη εκδοθεισών πράξεων, προσβληθεισών ή μη με προσφυγή, την ταμειακή βεβαίωση αυτών.

β) Στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες εκδόθηκαν τέτοιες διοικητικές πράξεις, είτε αυτές προσεβλήθησαν δικαστικώς είτε όχι, οι πράξεις αυτές υπόκεινται σε ανάκληση και τα ίδια όργανα, εφόσον υποβληθούν αιτήσεις όσων έχουν έννομο συμφέρον, υποχρεούνται να τις εξετάζουν, να κρίνουν εάν αυτές υπεβλήθησαν σε εύλογο, με βάση την κοινή πείρα και τις ειδικότερες περιστάσεις, χρόνο από της δημοσιεύσεως των ανωτέρω αποφάσεων του ΣΤΕ (12.12.2014), να εκτιμούν, περαιτέρω, την τυχόν συνδρομή υπερτέρου δημοσίου συμφέροντος (στο οποίο περιλαμβάνεται το δημοσιονομικό συμφέρον), που επιβάλλει ή αποκλείει την ανάκληση και, αναλόγως, να προβαίνουν στην ανάκληση των πράξεων ή στην απόρριψη των αιτήσεων.

γ) Στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες εκδόθηκαν τέτοιες διοικητικές πράξεις, τα δε ποσά βεβαιώθηκαν εν στενή εννοία (ταμειακώς) και δεν εισπράχθηκαν, είτε η ταμειακή βεβαίωση προσεβλήθη δικαστικώς είτε όχι, οι πράξεις ταμειακών βεβαιώσεων υπόκεινται σε ανάκληση από τα αρμόδια όργανα των Δήμων, υπό τις αυτές, ως άνω (περ. β') προϋποθέσεις και

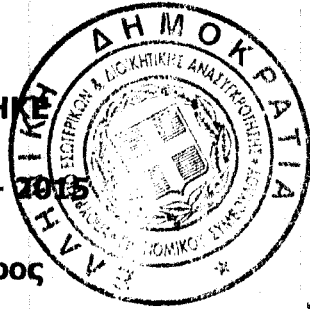
δ) Στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες βεβαιωμένα ταμειακώς ποσά του ιδίου ως άνω φόρου εισπράχθηκαν από τους Δήμους, είναι δυνατή η επιστροφή των καταβληθέντων ποσών με απόφαση των αρμοδίων οργάνων των Δήμων, κατόπιν αιτήσεων όσων έχουν έννομο συμφέρον, υπό τις αυτές, ως άνω (περ. β'), προϋποθέσεις και με την επί πλέον προϋπόθεση να μην έχει υποκύψει η αξίωση των αιτούντων έναντι των Δήμων (στηριζόμενη στον αδικαιολόγητο πλουτισμό) σε παραγραφή, βάσει των ειδικότερων διατάξεων που διέπουν το λογιστικό των Δήμων.

2) **Ομοφώνως**, ότι δεν γεννάται υποχρέωση της Διοικήσεως για τη ρητή κατάργηση της διατάξεως του άρθρου 60 του ν. 2214/1994 με νομοθετική ρύθμιση και κρίνεται σκόπιμη η επίτευξη σχετικής νομοθετικής πρωτοβουλίας.-

Β. Αποφαινεται, ομοφώνως, ότι το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, δεν μπορεί να γνωμοδοτήσει αν, σε περίπτωση καταργήσεως της διατάξεως του άρθρου 60 του ν. 2214/1994 με νομοθετική ρύθμιση, θα διασφαλίζονται οι Δήμοι της Δωδεκανήσου για τα ποσά του φόρου που ήδη εισέπραξαν.-

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 6 - 2015



Ο Πρόεδρος

Οι Εισηγητές

Μιχαήλ Απέσσος

Πρόεδρος Ν.Σ.Κ

Δημήτριος Μακαρονίδης

Νομικός Σύμβουλος
του Κράτους

Γεωργία Μπουρδάκου

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ