



& ΜΕΣΩ E-MAIL

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ  
& ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΑΝΑΣΥΓΚΡΟΤΗΣΗΣ  
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΟΙΚ.ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ  
& ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Τ.Α.  
ΤΜΗΜΑ ΕΣΟΔΩΝ

Ταχ. Δ/νση: Σταδίου 27  
Ταχ. Κωδ.: 101 83 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Α. Σιλιγάρδου  
ΤΗΛ: 213 1364820  
FAX: 213 1364813

Αθήνα, 27 Ιουλίου 2015

Αριθ. Πρωτ.: οικ. 26553

**ΠΡΟΣ:** Δ/ΝΣΕΙΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ των  
ΑΠΟΚ. ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΝ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
& ειδικά για την ΑΠ. ΔΙΟΙΚ. ΑΙΓΑΙΟΥ,  
Δ/ΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ

**ΘΕΜΑ :** Γνωστοποίηση της με αριθμό 141/2015 γνωμοδότησης του Ε' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.

Σας αποστέλλουμε συνημμένα αντίγραφο της με αριθμό 141/2015 γνωμοδότησης του Ε' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό και αφορά στη νομιμότητα των βεβαιώσεων που γίνονται σε εφαρμογή του άρθρου 32 του ν. 4304/2014 και παρακαλούμε να τη γνωστοποιήσετε άμεσα στους Ο.Τ.Α. της χωρικής σας αρμοδιότητας, για ομοιόμορφη εφαρμογή.

**Ο Προϊστάμενος  
της Διεύθυνσης**

**Ν. Χατζηεργάτης**

#### **ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Δ/νση Ηλ/νικής Διακ/σης  
(με την παράκληση να αναρτήσει το παρόν και το συνημμένο αυτού στον ιστότοπο του Υπουργείου, στη διαδρομή : *Το Υπουργείο/ Εγκύκλιοι-Αποφάσεις*)
2. Δ/νση Οικονομικών Τ.Α.  
Τμήμα Εσόδων



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός γνωμοδότησης 141/2015**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**ΤΜΗΜΑΤΟΣ Ε΄**

**Συνεδρίαση της 16ης Ιουνίου 2015**

**Σύνθεση:**

**Προεδρεύων:** Ιωάννης-Κωνσταντίνος Χαλκιάς, Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ., κωλυομένης της Προέδρου του Τμήματος Μεταξίας Ανδροβιτσανέα, Αντιπροέδρου του Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Βασιλική Πανταζή, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Γεώργιος Ανδρέου, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Δημήτριος Μακαρονίδης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Ιουλία Σφυρή, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. ( γνώμη άνευ ψήφου).

**Αριθμός ερωτήματος:** Το έγγραφο με αριθμό πρωτ. 11242/27.04.2015 της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών και Διοικητικής Υποστήριξης, Διεύθυνση Οικονομικών Ο.Τ.Α. του Υπουργείου Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης, που υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης.

**Περίληψη ερωτήματος:** *Ερωτάται εάν είναι νόμιμη η βεβαίωση εσόδων των δήμων που ανάγονται σε έτη για τα οποία έχει παρέλθει, κατά την έναρξη ισχύος του άρθρου 32 του ν. 4304/2014 (ήτοι την 23<sup>η</sup>.10.2014), η προβλεπόμενη στη παρ. 1 του άρθρου 2 του ΑΝ 344/1968 πενταετής αποσβεστική προθεσμία.*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το οποίο υποβλήθηκε εξ αφορμής ερωτημάτων που τέθηκαν στην Υπηρεσία από συγκεκριμένους δήμους, το Ε' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε, ως εξής:

### **I. Νομοθετικό πλαίσιο**

**1.** Στα άρθρα 2 και 279 του Α.Κ. ορίζονται τα ακόλουθα:

**Άρθρο 2:** *«ο νόμος ορίζει για το μέλλον, δεν έχει αναδρομική δύναμη και διατηρεί την ισχύ του εφόσον άλλος κανόνας δικαίου δεν τον καταργήσει ρητά ή σιωπηρά».*

**Άρθρο 279 :** *«Στις περιπτώσεις που ο νόμος ή τα μέρη τάσσουν προθεσμία μέσα στην οποία πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα (αποσβεστική προθεσμία) εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την παραγραφή».*

**2.** Στο **άρθρο 18 ΕισΝΑΚ ορίζεται ότι:** *«Οι διατάξεις του ΑΚ για την παραγραφή εφαρμόζονται και στις αξιώσεις που έχουν γεννηθεί, αλλά δεν έχουν ακόμη παραγραφεί κατά την εισαγωγή του. Η έναρξη όμως, η αναστολή και η διακοπή της παραγραφής κρίνεται ως προς το πριν από την εισαγωγή του Κώδικα χρόνο, σύμφωνα με το δίκαιο που ισχύει έως τώρα...».*

**3.** Εξάλλου, στο **άρθρο 2 του α.ν. 344/1968 (ΦΕΚ Α' 71)**, όπως ισχύει, με τίτλο «Αποσβεστική προθεσμία βεβαιώσεως εσόδων» ορίζεται ότι: *«1. Η βεβαίωση των φόρων, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και αντιτίμου προσωπικής εργασίας ενεργείται υπό των δήμων και κοινοτήτων εντός αποσβεστικής προθεσμίας πέντε ετών από της λήξεως του οικονομικού έτους, εις ό ανάγονται.*

*Κατεξάιρεση είναι δυνατή η βεβαίωση μετά την πάροδο της παραπάνω προθεσμίας αν: α) είναι άγνωστος ο υπόχρεος, β) έχει ακυρωθεί μετά την πάροδο της πενταετίας η φορολογική εγγραφή για το λόγο ότι ο υπόχρεος δεν έλαβε γνώση της εγγραφής, γ) η βεβαίωση έγινε σε πρόσωπο που δεν είχε μερική ή ολική φορολογική υποχρέωση και δ) η βεβαίωση έγινε για οικονομικό έτος διάφορο από αυτό που αφορά η φορολογική υποχρέωση».*

**4.** Τέλος, στο **άρθρο 32 του ν. 4304/2014 (Α' 234/23-10-2014)**, το οποίο ισχύει από την 23<sup>η</sup>.10.2014, ορίζεται ότι: *«Χρηματικές αξιώσεις των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης που αφορούν σε απόδοση φόρων, τελών, δικαιωμάτων και εισφορών και προκύπτουν εξ αιτίας μη υποβολής από τους υπόχρεους των αναγκαίων στοιχείων για τη βεβαίωσή τους ή υποβολής ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων ή*



*Λανθασμένα βεβαιωμένων οφειλών, βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων εντός είκοσσετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους που δημιουργήθηκε η σχετική υποχρέωση προς καταβολή τους, χωρίς την επιβολή προσαυξήσεων».*

## **II. Ερμηνεία διατάξεων**

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

**5.** Από τη διάταξη του άρθρου 2 του Α.Κ. σαφώς προκύπτει ότι, κατά γενικό κανόνα, οι νόμοι είναι διηνεκείς και ισχύουν μέχρις ότου καταργηθούν με άλλο κανόνα δικαίου, δηλαδή κυρίως με τυπικό νόμο ή έθιμο. Η κατάργηση νόμου με νόμο είναι, είτε ρητή (άμεση), όταν ο νεότερος νόμος περιλαμβάνει ειδική διάταξη για την κατάργηση του παλαιότερου νόμου, είτε σιωπηρή (έμμεση), όταν από το περιεχόμενο του νεότερου νόμου προκύπτει σαφώς ότι τούτο είναι αντίθετο ή ασυμβίβαστο προς εκείνο του παλαιότερου. (βλ. Βαθρακοκοίλη «ΕΡΝΟΜΑΚ», άρθρο 2 με την παρατιθέμενη εκεί νομολογία και θεωρία, Α.Π. 263/1982, Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 281/2009, 216/2010, 295/2012).

**6.** Περαιτέρω, από την ανωτέρω διάταξη καθιερώνεται η θεμελιακή για το δίκαιο αρχή της μη αναδρομικότητας του νόμου. Η αναδρομικότητα του νόμου διακρίνεται σε γνήσια και μη γνήσια αναδρομή. Γνήσια αναδρομή του νέου δικαίου υπάρχει, όταν, κατά το νέο νόμο, στις διατάξεις του υπόκεινται και οι προ της ισχύος του τελεσθείσες σχέσεις, δηλαδή και οι πριν από την ισχύ του επελθούσες έννομες συνέπειες των σχέσεων που δημιουργήθηκαν και περατώθηκαν. Αντίθετα, μη γνήσια αναδρομή ή άμεση εφαρμογή του νέου δικαίου, η οποία δεν παρεμποδίζεται από την αρχή της περί μη αναδρομής του νέου νόμου, υπάρχει όταν, ο νέος νόμος καλείται να ρυθμίσει έννομες συνέπειες που γεννήθηκαν μετά την έναρξη εφαρμογής του, αλλά πηγάζουν από έννομες σχέσεις η καταστάσεις προϋφιστάμενες του νόμου. Η απαγόρευση της αναδρομικής ισχύος δεν αναφέρεται στις περιπτώσεις μη γνήσιας αναδρομής, αφού στην ουσία δεν πρόκειται για αναδρομή (βλ. Βαθρακοκοίλη «ΕΡΝΟΜΑΚ», άρθρο 2, Α.Π.1063/2013).

**7.** Η αποσβεστική προθεσμία, σύμφωνα με το άρθρο 279 του Α.Κ., είναι το από το νόμο ή τα μέρη οριοθετούμενο χρονικό διάστημα άσκησης του δικαιώματος, η πάροδος του οποίου, χωρίς να ασκηθεί, επιφέρει αυτοδίκαιη απόσβεση του δικαιώματος. Στη ρύθμιση του άρθρου 279 ΑΚ υπάγονται κατ' αρχήν και

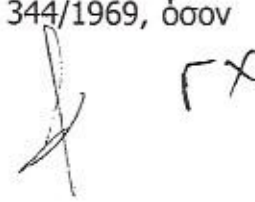
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ

αποσβεστικές προθεσμίες, οι οποίες τάσσονται από το δημόσιο δίκαιο και ειδικότερα από τους διοικητικούς νόμους (βλ. Γεωργιάδη Σταθόπουλο, ΑΚ Ι 1978, Εισαγ.247-280 αριθ. 10, ΑΠ 368/1978 ΝοΒ 1970,1165). Κατά την πιθέμενη δε από το νόμο γενική αρχή στις αποσβεστικές προθεσμίες χωρεί ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για την παραγραφή (βλ. Β. Βαθρακοκοίλη «ΕΡΝΟΜΑΚ», άρθρο 279 με την παρατιθέμενη εκεί νομολογία και θεωρία).

**8.** Εξάλλου, από τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 2 του α.ν. 344/1968 συνάγεται ότι με την πάροδο απράκτου της προβλεπομένης από αυτή πενταετούς αποσβεστικής προθεσμίας, παραγράφεται, κατ' αρχάς, το δικαίωμα του οικείου δήμου για βεβαίωση των εσόδων που προβλέπονται στις κείμενες διατάξεις, εκτός εάν αυτός επικαλεσθεί και αποδείξει ότι συντρέχει κάποια από τις αναφερόμενες στο β' εδ. του ανωτέρω άρθρου περιπτώσεις, ώστε να επιτρέπεται η βεβαίωση εσόδων μετά την παρέλευση πενταετίας (βλ. Σ.Τ.Ε 1990/1999, 3286/1995, ΔΕΑ 1150/2009).

**9.** Ακολούθως, με το άρθρο 32 του ν. 4304/2014 επιμηκύνθηκε η προβλεπομένη στο άρθρο 2 παρ. 1 του α.ν. 344/1968 πενταετής αποσβεστική προθεσμία, όπως ισχύει και για τις οφειλές του Δημοσίου, σε εικοσαετή αποσβεστική προθεσμία για τις σε αυτό αναφερόμενες περιπτώσεις. Ειδικότερα, στην ως άνω εικοσαετή αποσβεστική προθεσμία εμπίπτουν οι χρηματικές αξιώσεις των Ο.Τ.Α που αφορούν σε απόδοση φόρων, τελών, δικαιωμάτων και εισφορών και προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από τις τρεις περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις (μη υποβολή από τους υπόχρεους των αναγκαίων στοιχείων για τη βεβαίωσή τους ή υποβολή ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων και λανθασμένα βεβαιωμένων οφειλών). Η ανωτέρω ρύθμιση κρίθηκε επιβεβλημένη ενόψει του γεγονότος ότι μεγάλος αριθμός δήμων εξ αιτίας άγνωστων ή ελλιπών ή και λανθασμένων στοιχείων, έχει χρόνιες μη βεβαιωμένες ή λανθασμένα βεβαιωμένες οφειλές για τις οποίες έχει παρέλθει η αποσβεστική πενταετής προθεσμία της βεβαίωσής τους. Έτσι, με τη διάταξη αυτή, παρασχέθηκε η δυνατότητα στους δήμους να μειώσουν τις οικονομικές τους απώλειες και να εισπράξουν τα έσοδά τους σε μια περίοδο μάλιστα που τα έσοδα των δήμων έχουν περιορισθεί σημαντικά (βλ. Αιτιολογική Έκθεση του άρθρου αυτού).

**10.** Σύμφωνα με το άρθρο 89 του ν. 4307/2014 (Α' 246) το ανωτέρω άρθρο 32 του ν. 4304/2014 ισχύει από την 23η-10-2014, στις διατάξεις δε του τελευταίου νόμου δεν προβλέπεται ρητά η κατάργηση του άρθρου 2 παρ. 1 του α.ν. 344/1969, όσον





~~αφορά τις συγκεκριμένες ως άνω περιπτώσεις για τις οποίες επιμηκύνθηκε η αποσβεστική προθεσμία για την βεβαίωσή τους. Ωστόσο, τόσο από το σκοπό (βλ. ανωτέρω), όσο και από το περιεχόμενό της, σαφώς συνάγεται ότι θεσπίστηκε συγκεκριμένη κατηγορία περιπτώσεων για τις οποίες επιμηκύνεται η πενταετής αποσβεστική προθεσμία της παρ. 1 του άρθρου 2 του α.ν. 344/1968 σε εικοσαετή. Συνεπώς, η τελευταία διάταξη (παρ. 1 του άρθρου 2 α.ν. 344/1968) εξακολουθεί να εφαρμόζεται για όλες τις περιπτώσεις, πλην αυτών που ορίζονται ρητά στη διάταξη του άρθρου 32 του ν. 4304/2014, για τις οποίες αυτή θεωρείται κατηργημένη.~~

**11.** Περαιτέρω, η διαφορά της αποσβεστικής προθεσμίας του προγενέστερου από το ισχύον δίκαιο (πέντε έτη και είκοσι έτη, αντίστοιχα) θέτει ζητήματα διαχρονικού δικαίου, δοθέντος ότι το νέο δίκαιο δεν περιέχει ειδική περί τούτου ρύθμιση. Για την επίλυση του ζητήματος αυτού πλέον πρόσφορη κρίνεται η προσφυγή στο άρθρο 18 του ΕισΝΑΚ, η οποία ρυθμίζει μεν ζητήματα διαχρονικού δικαίου που προέκυψαν από την εισαγωγή του, αλλά απηχεί γενική αρχή διαχρονικού δικαίου και έχει εφαρμογή όχι μόνο επί των περί παραγραφής διατάξεων του Α.Κ και του προ αυτού δικαίου, αλλά και επί κάθε άλλης περί παραγραφής διατάξεως νεωτέρου νόμου. Επίσης, οι κανόνες της ανωτέρω διατάξεως, όπως γίνεται δεκτό, παρά τη λεκτική διατύπωσή της, η οποία αναφέρεται στην παραγραφή, εφαρμόζονται και στη διαχρονική σύγκρουση κανόνων περί αποσβεστικής προθεσμίας. Ακόμη έγινε δεκτό ότι οι κανόνες της ίδιας διάταξης εφαρμόζονται και σε διαχρονικά ζητήματα αποσβεστικής προθεσμίας που επέρχονται από μεταβολή της νομοθεσίας που γίνονται μετά την εισαγωγή του Α.Κ. (βλ. Β. Βαθρακοκοίλη «ΕΡΝΟΜΑΚ», άρθρο 18 ΕισΝΑΚ με την παρατιθέμενη εκεί νομολογία και θεωρία).

**12.** Από την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 18 ΕισΝΑΚ, συνάγεται ότι όταν οι διατάξεις νεωτέρου νόμου ορίζουν μακρότερο χρόνο παραγραφής σε σχέση με το χρόνο παραγραφής που καθόριζε ο προηγούμενος νόμος, εφαρμογή έχει ο νεώτερος νόμος επί των αξιώσεων που έχουν γεννηθεί υπό την ισχύ του προηγούμενου νόμου, αλλά δεν παραγράφηκαν ή αποσβέστηκαν μέχρι την έναρξη ισχύος του νέου νόμου, διότι αν επήλθε το αποτέλεσμα αυτό, δεν ανατρέπεται από το νέο νόμο εκτός αν ο νομοθέτης προσδώσει στη νέα διάταξη αναδρομική δύναμη εντός των επιτρεπτών συνταγματικών ορίων (βλ. Σ.Τ.Ε 1323/1981, 320/1999, Α.Π 258/2002, 1051/2002, 1063/2013, Στ.Ε. Ολομ. 3174/2014, Β. Παπαχρήστου «Παραγραφές υπέρ και κατά

του Δημοσίου», σελ.23-24). Εξάλλου, η διάταξη αυτή του άρθρου 18 του ΕισΝΑΚ δεν είναι αντίθετη με τη ρύθμιση της μη αναδρομικότητας του νόμου, που καθιερώνεται στο άρθρο 2 του Α.Κ., καθόσον η τελευταία διάταξη αφορά στη γνήσια αναδρομή, ενώ, όπως προαναφέρθηκε (σκέψη υπ' αριθμ.6), δεν εφαρμόζεται στη μη γνήσια αναδρομή, αφού στην ουσία δεν πρόκειται για αναδρομή. Επομένως, όταν η παραγραφή έχει αρχίσει υπό το παλαιό δίκαιο και δεν έχει συμπληρωθεί κατά την έναρξη εφαρμογής του νέου δικαίου που επιμηκύνει την παραγραφή, τότε η τελευταία συνεχίζεται υπό το νέο δίκαιο και συμπληρώνεται κατά τους ορισμούς του νέου δικαίου ως προς τη διάρκειά της (Α.Π.1063/2013).

**13.** Κατόπιν των ανωτέρω, η προβλεπόμενη στη παρ. 1 του άρθρου 2 του α.ν. 344/1969 πενταετής αποσβεστική προθεσμία του δικαιώματος του οικείου ο.τ.α. α' βαθμού προς βεβαίωση των εσόδων του που είχε συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του άρθρου 32 του ν. 4304/2014 (23-10-2014) και αφορούσε αποκλειστικά και μόνο τις σε αυτό αναφερόμενες περιπτώσεις, δεν δύναται, πλέον, να αναβιώσει και να συμπληρωθεί κατά τους ορισμούς του νέου ως άνω νόμου. Τουτέστιν, στο άρθρο 32 του ν. 4304/2014 εμπίπτουν οι χρηματικές αξιώσεις των ο.τ.α. που αφορούν σε απόδοση φόρων, τελών, δικαιωμάτων και εισφορών και προκύπτουν από τις περιπτώσεις της μη υποβολής από τους υπόχρεους των αναγκαίων στοιχείων για τη βεβαίωσή τους ή υποβολής ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων και λανθασμένα βεβαιωμένων οφειλών και οι οποίες ήταν ζώσες κατά την 23<sup>η</sup>-10-2014.

**14.** Παρατηρητέον, τέλος, ότι ο προβληματισμός της Υπηρεσίας που διατυπώνεται στο έγγραφο ερώτημα και συνδέει την ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 32 του ν. 4304/2014 με τη διάταξη του άρθρου 277 του ν. 3852/2010, με την οποία ρυθμίζεται το ζήτημα της ευθύνης των αιρετών οργάνων σε περίπτωση μη είσπραξης νομίμως βεβαιωμένων χρεών, οφειλών ή προστίμων σε βάρος τρίτων, είναι νομικά αδιάφορος, καθόσον με την ως άνω διάταξη ρυθμίζεται ζήτημα διάφορο αυτού του χρόνου βεβαίωσης εσόδων των ο.τ.α. που ρυθμίζεται με το άρθρο 32 του ν. 4304/2014.

**IV.** Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, το Ε' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ομόφωνα, γνωμοδοτεί ότι στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση εσόδων των δήμων που ανάγονται σε έτη για τα οποία έχει παρέλθει, κατά την έναρξη ισχύος του άρθρου 32 του ν. 4304/2014 (ήτοι την

23<sup>η</sup>.10.2014), η προβλεπόμενη στη παρ. 1 του άρθρου 2 του ΑΝ 344/1968  
πενταετής αποσβεστική προθεσμία.

~~ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ~~

Αθήνα, 22-06-2015

Ο Προεδρεύων του Τμήματος

Γ. Χαλκιάς

Ιωάννης-Κωνσταντίνος Χαλκιάς

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Η Εισηγήτρια

Ιουλία Σφυρή

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.