



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αθήνα, 3.6.2015

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ υπ' αριθμ. 124/2015

ΑΤΟΜΙΚΗ

- Αριθμ. Ερωτήματος** : Το με αριθμό πρωτ. 25176/2014/30.4.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικών Τ.Α. του Υπουργείου Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης.
- Περίληψη Ερωτήματος** : α) Αν στην έννοια των φορολογικών διαφορών (άρθρο 66 παρ. 2α του Ν.2717/1999), όπως ήδη ισχύει, υπάγονται και οι διαφορές από την δημοτική φορολογία, ή μόνον αυτές που αφορούν στα δημόσια έσοδα.
- β) Προθεσμία ασκήσεως προσφυγών, κατά την παρ. 2α άρθρου 66 του Ν. 2717/1999, σε περιπτώσεις διαφορών 1) από το τέλος χρήσης κοινοχρήστων χώρων (άρθρο 13 παρ.1 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958), 2) από το τέλος επί των ακαθαρίστων εσόδων (άρθρο 1 του Ν. 339/1976), 3) από πρόστιμα του άρθρου 13 παρ. 8 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958, 4) από πρόστιμα του άρθρου 73 παρ. 1 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958, 5) από πρόστιμα του Κ.Ο.Κ. (άρθρο 104 του Ν. 2696/1999) και 6) από πρόστιμα σχετικά με την υπαίθρια διαφήμιση (άρθρο 8 του Ν. 2946/2001).
-
- Γνωμοδοτών** : Δημήτριος Ι. Μακαρονίδης, Νομικός Σύμβουλος.
-



Επί του ανωτέρω ερωτήματος, η γνώμη μου έχει ως εξής:

I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στο έγγραφο του ερωτήματος, όπως συμπληρώθηκε με το με αριθμό 17772/22.5.2015 έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και όπως εκτιμάται, αναφέρεται ότι στην παράγραφο 1 άρθρου 66 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), προβλέπεται προθεσμία ασκήσεως προσφυγής, 60 ημερών, στην δε παρ. 2 περ. α', όπως ισχύει, επί φορολογικών και τελωνειακών διαφορών, 30 ημερών. Ότι, με βάση την παρ. 3 άρθρου 4 του Β.Δ. της 17.5/15.6.1959, το απόσπασμα χρηματικού καταλόγου κοινοποιείται στον οφειλέτη και καθίσταται οριστικό μετά το πέρας της προθεσμίας για την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος κατά της εγγραφής και συγκεκριμένα προσφυγής, οπότε και συνεχίζεται η διαδικασία για την εν στενή εννοία βεβαίωση της οφειλής. Ότι, η διαφοροποίηση και σύντμηση της προθεσμίας προς άσκηση προσφυγής, κατά τα ανωτέρω, επήλθε με βάση την υποπερίπτωση 2 της υποπαραγράφου ΙΓ' του άρθρου πρώτου του Ν. 4093/2012, που αντικατέστησε την παρ. 2 του άρθρου 66 του ΚΔΔ, χωρίς να προκύπτει αν η προθεσμία των 30 ημερών αφορά όλες, γενικώς, τις φορολογικές διαφορές, ή μόνον όσες εξ αυτών αφορούν το Δημόσιο. Και ότι, κατόπιν αλληλογραφίας με Δήμους και άλλες υπηρεσίες, σύμφωνα και με τα διαβιβασθέντα έγγραφα, προέκυψε προβληματισμός της υπηρεσίας και ως προς την προθεσμία ασκήσεως προσφυγής στις επί μέρους αναφερόμενες στην ανωτέρω περίληψη περιπτώσεις. Εξ αιτίας των προβληματισμών αυτών υπεβλήθη το ανωτέρω ερώτημα.

II. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1.- Στα ακόλουθα άρθρα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999-ΦΕΚ Α' 97), όπως ήδη ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1.

«Οι διατάξεις του Κώδικα αυτού διέπουν την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια.»

Άρθρο 2.

«Η εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας ανήκει στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, εκτός εκείνων που η εκδίκασή τους έχει ανατεθεί, με ειδική διάταξη νόμου, σε άλλα διοικητικά δικαστήρια.

Άρθρο 6.

«1. Η, σε πρώτο βαθμό, εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας ανήκει στο τριμελές πρωτοδικείο.

2. Κατ' εξαίρεση, η εκδίκαση: α)...β) Των φορολογικών και τελωνειακών εν γένει διαφορών, των οποίων το αντικείμενο δεν υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, ανήκει σε πρώτο βαθμό στο μονομελές πρωτοδικείο. Εάν το αντικείμενο υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ανήκει στο πρώτο και τελευταίο βαθμό στο εφετείο. γ)... δ)... Αν πρόκειται για φορολογική ή τελωνειακή εν γένει διαφορά, για την εφαρμογή των παραπάνω περιπτώσεων β' και γ' η αρμοδιότητα προσδιορίζεται με βάση το ποσό του κύριου φόρου, δασμού, τέλους ή προστίμου....ε...».

Άρθρο 63: Προσβαλλόμενες πράξεις και παραλείψεις.

«1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή. 2...».

Άρθρο 66: Προθεσμία.

«1. Η προσφυγή ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών, η οποία αρχίζει :
Α... Β.....

2. α. Εξαιρετικώς στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές εν γένει η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα (30) ημερών και η προθεσμία για την άσκηση της αρχίζει όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο.

β. Ειδικώς στις περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 64 η προθεσμία είναι ενενήντα (90) ημέρες από την έκδοση ή την κατά νόμο δημοσίευση της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης.».

Εξ άλλου, στην υποπερίπτωση 3 των ιδίων υποπαραγράφου, άρθρου και νόμου 4093/2012 ορίζεται ότι:

«3. Η ρύθμιση της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως προστίθεται με την περίπτωση 2 της παρούσας



υποπαραγράφου, καταλαμβάνει πράξεις που εκδίδονται ή παραλείπει που συντελούνται μετά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου.».

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)...».

2.- Στο άρθρο 1 του Ν. 505/1976 «Περί υπαγωγής εις τα τακτικά Φορολογικά Δικαστήρια των φορολογικών διαφορών δήμων και κοινοτήτων και της μετονομασίας τούτων εις Τακτικά Διοικητικά Δικαστήρια.» (ΦΕΚ Α` 353), ορίζονταν τα εξής:

«1. Η επίλυσις των φορολογικών διαφορών και των εν γένει αμφισβητήσεων περί την βεβαίωσιν ή την επιστροφήν ή την ανάκλησιν δηλώσεως ή αναγνώρισιν φορολογικής απαλλαγής ή μειώσεως οιοδήποτε αυτοτελούς φόρου, τέλους, δικαιώματος, εισφορών, αντιτίμου προσωπικής εργασίας και προστίμου, μεταξύ δήμου ή κοινότητος ή συνδέσμου δήμων και κοινοτήτων και φορολογουμένου ή ενοικιαστού και φορολογουμένου προκειμένου περί α)...δ)...κατηγοριών, ανατίθεται εις τα τακτικά Φορολογικά Δικαστήρια εις πρώτον και δεύτερον βαθμόν....2...».

3.- Στα ακόλουθα άρθρα του Ν. 1406/1983 «Ολοκλήρωση της δικαιοδοσίας των τακτικών Διοικητικών δικαστηρίων, συγκρότηση Γενικής Επιτροπείας της Επικρατείας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και ρύθμιση μερικών άλλων θεμάτων» (ΦΕΚ Α' 182), ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1:

«1. Υπάγονται στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων όλες οι διοικητικές διαφορές ουσίας που δεν έχουν μέχρι σήμερα υπαχθεί σε αυτή.

2. Στις διαφορές αυτές περιλαμβάνονται ιδίως αυτές που αναφύονται κατά την εφαρμογή της νομοθεσίας που αφορά: α) τη δημοτική και κοινοτική φορολογία γενικώς, β)...

3. Στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων υπάγονται, εκδικαζόμενες ως διαφορές ουσίας, οι διαφορές που αναφύονται κατά την εφαρμογή της νομοθεσίας που αφορά: α)...β) τη χορήγηση, ανάκληση ή αφαίρεση άδειας κυκλοφορίας οχημάτων και την επιβολή συναφών κυρώσεων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι προβλεπόμενες από τον Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας γ)...».

Άρθρο 2:

«1. Οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδονται στις περιπτώσεις του προηγούμενου άρθρου καθώς και οι παραλείψεις κατά τους όρους του άρθρου 19 παρ. 2 του Π.Δ. 341/1978 (ΦΕΚ 71) των οργάνων του Δημοσίου ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου υπόκεινται σε προσφυγή και αν αυτό δεν προβλέπεται από τη σχετική νομοθεσία. 2...».

4.- Στο άρθρο 167 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, που κυρώθηκε με τον Ν. 3463/2006 (ΦΕΚ Α' 114), ορίζονται τα εξής:

«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...».

5.- Στις ακόλουθες διατάξεις του Β.Δ/τος της 24.9/20.10.1958 «Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον Νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των δήμων και κοινοτήτων» (ΦΕΚ Α' 171), όπως ήδη ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 13.

«1. Επιτρέπεται η, υπέρ δήμου ή κοινότητας, επιβολή τέλους εις βάρος των χρησιμοποιούντων διαρκώς ή προσωρινώς πεζοδρόμια, οδούς, πλατείας και εν γένει κοινοχρήστους χώρους και το υπέδαφος αυτών....

2. Τα τμήματα των κοινοχρήστων χώρων, των οποίων επιτρέπεται η παραχώρησις της χρήσεως, καθορίζονται δι' αποφάσεως του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου...

3. α. Το κατά την παράγραφο 1 τέλος ορίζεται ετήσιο δι' αποφάσεως του Δημοτικού ή Κοινοτικού Συμβουλίου κατά τετραγωνικό μέτρο ανεξαρτήτως χρόνου χρήσεως και αναλόγως της περιοχής της πόλεως ή του χωριού εις την οποία κείται ο χρησιμοποιούμενος χώρος...

4. Η χρήσις των πλατειών διατίθεται εις τους εκμεταλλευομένους τα περί αυτών καφενεία, ζαχαροπλαστεία, εσπιατόρια, παρεμφερείς επιχειρήσεις και καταστήματα, κατά τα δι' αποφάσεως της δημοτικής ή κοινοτικής αρχής ειδικώτερον οριζόμενα...

5...6...7...

8. Σε περίπτωση αυθαίρετης χρήσεως κοινοχρηστων χώρων, των οποίων η παραχώρησις της χρήσεως έχει επιτραπεί με την απόφαση της παραγράφου 2 του



παρόντος άρθρου επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, με απόφαση του δημάρχου, εκτός από το αναλογούν τέλος και ισόποσο πρόστιμο, ανεξάρτητα από το διάστημα της αυθαίρετης χρήσης. Με όμοια απόφαση επιβάλλεται πρόστιμο, σε βάρος εκείνου που προβαίνει σε αυθαίρετη χρήση χώρου του οποίου η παραχώρηση της χρήσης δεν έχει επιτραπεί, ίσο με το διπλάσιο του μεγαλύτερου κατά τετραγωνικό μέτρο ποσού που καθορίστηκε με την απόφαση της παραγράφου 3 για τους χώρους για τους οποίους έχει επιτραπεί η παραχώρηση για όμοια χρήση.

Η αυθαίρετη χρήση διαπιστώνεται από το δήμο ή τις αστυνομικές αρχές. Σε περίπτωση που γίνεται αυθαίρετη χρήση του χώρου καθ' υποτροπήν, τα ανωτέρω πρόστιμα επιβάλλονται μέχρι και δύο φορές και αν διαπιστωθεί για τρίτη φορά αυθαίρετη χρήση, ο δήμος με συνεργείο του προβαίνει στην αφαίρεση κάθε είδους αντικειμένων, δυνάμενος να ζητήσει για το σκοπό αυτόν τη συνδρομή της οικείας αστυνομικής αρχής....

9...10...11...19...».

Άρθρο 73.

«1. Επί μη υποβολής δηλώσεως ή υποβολής ανακριβούς δηλώσεως ή εκπροθέσμου υποβολής τοιαύτης, οσάκις δια την βεβαίωσιν φόρων ή τελών ή δικαιωμάτων απαιτείται υποβολή δηλώσεως ή μη εκπληρώσεως άλλων νομίμως επιτασσομένων υποχρεώσεων, ο υπόχρεος υπόκειται και εις πρόστιμον, ως ακολούθως, εφ' όσον δεν ορίζεται άλλως υπό των διατάξεων του παρόντος β.δ/τος :

α) Επί τη υποβολής δηλώσεως, εις ποσόν ίσον προς τον οφειλόμενον φόρον ή τέλος ή δικαίωμα.

β) Επί υποβολής ανακριβούς δηλώσεως, εις ποσόν ίσον προς το 60% του φόρου ή τέλους ή δικαιώματος, την πληρωμήν του οποίου θα διέφυγε δια της ανακρίβειας.

γ) Επί εκπροθέσμου υποβολής δηλώσεως, εις ποσόν ίσον προς το 5% του οφειλομένου φόρου ή τέλους ή δικαιώματος δι' έκαστον μήνα καθυστερήσεως, μη δυνάμενον να υπερβή το 50% του ποσού τούτου.

δ) Επί τη εκπληρώσεως άλλων νομίμως επιτασσομένων υποχρεώσεων ίσον προς το 50% του οφειλομένου ποσού ο αφορά η παράβασις.

2. Το πρόστιμον επιβάλλεται υποχρεωτικώς δι' ητιολογημένης αποφάσεως του δημάρχου ή προέδρου κοινότητας βάσει σχετικής εκθέσεως δημοτικού ή κοινοτικού οργάνου και εισπράττεται ως και τα λοιπά έσοδα...

3. Η απόφασις επιβολής προστίμου μετ' αντιγράφου της εκθέσεως κοινοποιείται εις τον υπόχρεων, όστις δικαιούται εις άσκησιν κατ' αυτής των, κατά το άρθρ.72 του παρόντος β.δ/τος ως ετροποποιήθη δια του άρθρ.40 του ν.δ.4260/1962 και του άρθρ.2 του νόμ.505/1976, ενδίκων μέσων.».

6.- Στο άρθρο 1 του Ν. 339/1976 «Περί επιβολής υπέρ δήμων και κοινοτήτων τέλους διαμονής παρεπιδημούντων, επί των εκδιδομένων λογαριασμών και επί των λουομένων εις φυσικά ιαματικά πηγάς» (ΦΕΚ Α' 136), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

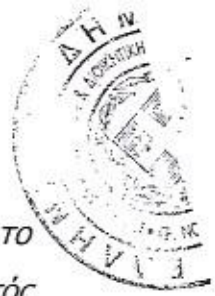
«1. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων:

α) Τέλος διαμονής παρεπιδημούντων... β) Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων στην περιφέρεια των οποίων ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, τέλος σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) στα ακαθάριστα έσοδα των: α) κάθε είδους, μορφής και ονομασίας καταστημάτων στα οποία πωλούνται για κατανάλωση εντός του καταστήματος ή σε πακέτο, φαγητά, ποτά, καφές, αναψυκτικά, γαλακτοκομικά προϊόντα και γλυκίσματα, εφόσον κατά την άδεια που έχει εκδοθεί, διαθέτουν πάγκους ή τραπεζοκαθίσματα εντός ή και εκτός του καταστήματος, β) ζυθοπωλείων και μπαρ ανεξαρτήτως ιδιαίτερης ονομασίας και κατηγορίας, γ) καντινών. γ)...».

7.- Στο άρθρο 104 του Ν. 2696/1999 «Κύρωση του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας» (ΦΕΚ Α' 57), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

«1. Στον καταλαμβανόμενο επ' αυτοφώρω να διαπράττει παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπονται διοικητικά πρόστιμα, βεβαιώνεται από το αρμόδιο κατά περίπτωση όργανο το προβλεπόμενο διοικητικό πρόστιμο για καθεμία από αυτές..

2. Ο παραβάτης έχει δικαίωμα να εμφανισθεί εντός προθεσμίας τριών (3) ημερών, που αρχίζει από την επίδοση της βεβαίωσης στην Αρχή, στην οποία ανήκει το ανωτέρω όργανο, όπως αυτή προσδιορίζεται στη σχετική βεβαίωση παράβασης, προκειμένου να προβάλει τις αντιρρήσεις του. Η απόφαση με την οποία εξετάζονται οι αντιρρήσεις πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη με αναφορά σε συγκεκριμένα περιστατικά και στοιχεία. Αν δεν προβληθούν αντιρρήσεις ή αν απορριφθούν, επικυρώνεται το διοικητικό πρόστιμο από τον Προϊστάμενο της Αρχής και καταβάλλεται κατά το ήμισυ μέσα σε δέκα (10) ημέρες από τη βεβαίωση της παράβασης, εκτός: α)...β)...



3. Εφόσον παρέλθει άπρακτη η ανωτέρω προθεσμία των δέκα (10) ημερών, το διοικητικό πρόστιμο καταβάλλεται στον δικαιούχο Ο.Τ.Α., χωρίς έκπτωση, εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από την βεβαίωση του. 4...

5. Τα πρόστιμα από τις διοικητικές παραβάσεις του Κ.Ο.Κ., που δεν καταβλήθηκαν εντός της αναφερόμενης προθεσμίας των δύο (2) μηνών, βεβαιώνονται υποχρεωτικά, εντός χρονικού διαστήματος τριών (3) μηνών, από τον οικείο Ο.Τ.Α., στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του παραβάτη. Η βεβαίωση των προστίμων αυτών γίνεται με τη σύνταξη και αποστολή χρηματικών καταλόγων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 58 του π.δ. 16/1989 όπως ισχύει, εισάγονται σε Ειδικό Κωδικό Αριθμό Εσόδου του Κρατικού Προϋπολογισμού, τα δε εισπραττόμενα ποσά, μετά την αφαίρεση των δαπανών είσπραξης, αποδίδονται κατά τετράμηνο στο Υπουργείο Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, το οποίο τα διανέμει στους Ο.Τ.Α. με βάση συντελεστές κατανομής, που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης που εκδίδεται ύστερα από πρόταση της Κεντρικής Ένωσης Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδος.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών, Μεταφορών και Επικοινωνιών και Δημόσιας Τάξης καθορίζονται τα αρμόδια όργανα και η διαδικασία βεβαίωσης και επιβολής των διοικητικών προστίμων, η διαδικασία και οι δαπάνες της είσπραξης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

6..7...8...».

Εξ άλλου, εκδόθηκε και ισχύει η με αριθμό 45881/2004 κ.υ.α. «Καθορισμός διαδικασίας είσπραξης προστίμων από παραβάσεις του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας και απόδοσής τους στους δικαιούχους Δήμους και Κοινότητες» (ΦΕΚ Β' 1479).

8.- Στο άρθρο 8 του Ν. 2946/2001 «Υπαίθρια Διαφήμιση, Συμπολιτείες Δήμων και Κοινοτήτων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 224), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

«1. Στους διαφημιστές, καθώς και σε όσους μισθώνουν και εκμεταλλεύονται χώρους υπαίθριας διαφήμισης επιβάλλεται πρόστιμο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων του νόμου αυτού, καθώς και των κατ' εξουσιοδότησή του εκδιδόμενων κανονιστικών πράξεων.

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του Δημοτικού ή Κοινοτικού Συμβουλίου, στα διοικητικά όρια του οποίου τελέστηκε η παράβαση, ή του Γενικού Γραμματέα της

Περιφέρειας σε περίπτωση που η παράβαση τελέστηκε κατά μήκος των εθνικών οδών και επαρχιακών οδών και εντός των ζωνών απαγόρευσης που ορίζονται στα δύο πρώτα εδάφια της παρ. 1 του άρθρου 11 του Ν. 2696/1999 του σιδηροδρομικού δικτύου, των αυτοκινητοδρόμων, των οδών ταχείας κυκλοφορίας, καθώς και στους χώρους των σταθμών εξυπηρέτησης αυτοκινήτων (Σ.Ε.Α.). Το πρόστιμο εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και αποδίδεται στον οικείο Ο.Τ.Α. α` βαθμού, ή, προκειμένου για το πρόστιμο που έχει επιβληθεί με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Περιφέρειας, στην οικεία Αποκεντρωμένη Διοίκηση. 3...4...

5. Πρόστιμο κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους επιβάλλεται και σε βάρος των διαφημιζομένων, στις περιπτώσεις που προβάλλεται υπαίθρια διαφήμιση εκτός των χώρων που έχουν καθοριστεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος για την προβολή της.».

9.- Στο άρθρο 4 του Β.Δ/τος της 17.5/15.6.1959 «Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων» (ΦΕΚ Α' 114), ορίζονται τα εξής:

«1. Τίτλος βεβαίωσης είναι παν έγγραφον αποδεικτικόν ή και απλώς βεβαιωτικόν της οφειλής προς τον δήμον.

Ειδικώτερον:

Έγγραφα αποτελούντα νομίμους τίτλους είναι:

α) Αι οριστικά και τελεσίδικοι αποφάσεις των πολιτικών, ποινικών και διοικητικών δικαστηρίων, β) Αι πειθαρχικά αποφάσεις, γ) Αι καταλογιστικά αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου και αι εν τη αρμοδιότητι πάσης δημοσίας ή δημοτικής αρχής εκδιδόμεναι νομίμως τοιαύται, δ) Αι δηλώσεις των φορολογουμένων και οι φορολογικοί κατάλογοι οι κατά τους οικείους φορολογικούς νόμους καταρτιζόμενοι υπό των αρμοδίων προς βεβαίωσιν του εσόδου το οποίον αφορῶσιν οὔτοι Υπηρεσιών ή οργάνων των δήμων. ε) Αι χρεωστικά ομολογία πάσης φύσεως οφειλετών των δήμων. στ) Τα υπό του νόμου κηρυσσόμενα διοικητικῶς εκτελεστά πρωτόκολλα.

2. Τα εκ των ως άνω τίτλων στοιχεία καταχωρίζονται εις καταλόγους ή καταστάσεις εφ' ὧν αναγράφονται ονομαστικῶς οι φορολογούμενοι και τα εισπρακτέα καθ' ἕκαστον τούτων ποσά, αναλυτικῶς...



3. *Αι εγγραφαί αύται γνωστοποιούνται επί αποδείξεσι εις τους φορολογουμένους διά κοινοποιήσεως αποσπασμάτων εγγραφής, καλουμένους άμα, όπως εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ασκήσουν τα ένδικα μέσα κατά της εγγραφής των.*

4. *Οι ούτω καταρτιζόμενοι κατάλογοι ή καταστάσεις μετά την εκπινοήν των νομίμων προθεσμιών υπογράφονται παρά των αρμοδίων οργάνων της βεβαιωτικής του εσόδου υπηρεσίας και αρχής και σφαιγίζονται διά της υπηρεσιακής αυτής σφαιγίδος, αποτελούν δε τον πλήρη βεβαιωτικόν νόμιμον τίτλον και εν συνεχεία τον νόμιμον τίτλον της εισπράξεως των βεβαιωθέντων εσόδων.*

5...12...».

III. Από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες σύμφωνα με το γράμμα, το πνεύμα και το σκοπό τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

1.- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 167 του ισχύοντος ΚΔΚ, που επαναλαμβάνει τις αντίστοιχες διατάξεις των προϊσχυσάντων ομοίων Κωδίκων (ΠΔ 76/1985, ΠΔ 323/1989, ΠΔ 410/1995) για την είσπραξη των εσόδων των Δήμων εφαρμόζονται οι εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του ΚΕΔΕ (ΣΤΕ 3378/2012, Δ.Εφ.Θεσ. 1360/1993, πρβλ.γνωμ. 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 δημόσιο έσοδο, 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, (βλπτ. 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, Δ.Εφ. Αθ. 2424/1998, Διδικ. 1, 915, Μον.Πρωτ.Θεσ. 19238/2013, δημ. σε ΝΟΜΟΣ).

Ειδικώς, όμως, η φορολογική εγγραφή στους βεβαιωτικούς καταλόγους των Δήμων, που γίνεται με ειδική διαδικασία (βλπτ. ανωτέρω άρθρο 4 παρ. 1-5 Β.Δ. της 17.5/15.6.1959, καθώς και άρθρο 41 Ν.Δ. 4260/1962 και άρθρα 21 παρ. 1, 22 Ν.Δ. 318/1969) υπηρετεί μεν τον ίδιο, ως άνω, σκοπό και έχει τα ίδια χαρακτηριστικά, δηλαδή της εκτελεστής διοικητικής πράξεως, διαφοροποιείται όμως ως προς την

αντιμετώπισή της από την κατά ΚΕΔΕ ταμειακή βεβαίωση και, συγκεκριμένα, προσβάλλεται ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων με προσφυγή κατ' άρθρο 63 ΚΔΔ, στην συνέχεια, επί μη ασκήσεως προσφυγής, ή απορρίψεως εν όλω ή εν μέρει αυτής, αποστέλλονται στον ταμεία 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 (βλπ. ΣΤΕ 798/2014, 3213/2013, 3525,3378/2012,186/1998, Διοικ.Πρωτ.Θεσ. 1890/2007, Δ.Πρ.Ροδ. 202/2009, 126/2007, 20/2003, Γ. Φουφόπουλου, Κανόνες νομιμότητας στην επιβολή, βεβαίωση και είσπραξη δημοτικών φόρων, τελών και δικαιωμάτων, σε ΔΦορΝ. 2006, 1814 επ.).

2.- Επί προσφυγής κατ' εκτελεστής διοικητικής πράξεως, σύμφωνα με την παρ. 1 άρθρου 66 ΚΔΔ, η προθεσμία είναι, κατ' αρχάς, 60 ημερών, ειδικώς όμως επί προσφυγής στις περιπτώσεις φορολογικών διαφορών, σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, που συμπληρώθηκε με την προαναφερόμενη διάταξη του Ν. 4093/2012, η προθεσμία είναι, κατ' αρχάς, 30 ημερών. Η ίδια, ως άνω, προθεσμία ισχύει και επί προσφυγών που αφορούν στην δημοτική, εν γένει, φορολογία, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 235 ΚΔΔ, κατά το οποίο από την έναρξη ισχύος του ΚΔΔ καταργείται κάθε γενική ή ειδική διάταξη η οποία αναφέρεται σε θέμα ρυθμιζόμενο από αυτόν, οι διατάξεις της παρ. 2 άρθρου 2 του Ν. 505/1976, δυνάμει του οποίου προβλεπόταν προθεσμία 20 ημερών, δεν ισχύουν (ΣΤΕ 2104/2014, 550/2010).

3.- Περαιτέρω, όπως γίνεται δεκτό, δεν παρέχεται νομοθετικός ορισμός των φορολογικών διαφορών, οι δε διατάξεις του ΚΔΔ θεσπίζουν τους κανόνες εκδικάσεως των διαφορών που υπήχθησαν στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, χωρίς να διαπλάσσουν τις διοικητικές εν γένει διαφορές ουσίας. Έτσι, ο ορισμός των φορολογικών διαφορών μπορεί να προκύπτει από την συνεκτίμηση των διατάξεων των άρθρων 1,2,6,63,76 του ΚΔΔ, του άρθρου 1 του Ν. 1406/1983, του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ΚΦΔ-Π.Δ. 331/1985, Ν. 505/1976, Ν.Δ. 4486/1965, Ν.4125/1960) και του Κώδικα Οργανισμού των Φορολογικών Δικαστηρίων (ΚΟΦΔ-Ν.Δ. 3845/1958). Επομένως, ως φορολογικές διαφορές, κατά την στενή τους έννοια, μπορούν να ορισθούν ως οι διοικητικές διαφορές ουσίας, που προκύπτουν από την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων φορολογικών αρχών, με



τις οποίες επιβάλλεται αμέσως και εξουσιαστικώς από το Κράτος προς τους πολίτες, φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση, δηλαδή φόροι, πρόστιμα ή συναφή δικαιώματα, υπό την έννοια της υπαγωγής των βαρών αυτών στις διατάξεις της φορολογικής, γενικώς, νομοθεσίας, ή και από την αμφισβήτηση αντικειμένων, τα οποία από την φύση τους συνάπτονται αναγκαίως προς την φορολογική υποχρέωση, λαμβανομένου υπόψη, ως αντικειμενικού κριτηρίου, του περιεχομένου εκάστης ατομικής διοικητικής πράξεως και όχι της ιδιότητας του εκδότη της (βλπ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. 2011, σελ. 498, Ν. Χατζητζανή, Κώδ. Διοικ. Δικονομίας, έκδ. 2004, σελ. 1233 επ., 1237, 1241-1252, Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. 2008, σελ. 656, Ι. Αναστόπουλου, Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. 2003, σελ. 580, Λ. Θεοχαρόπουλου, Φορολογικόν Δίκαιον, έκδ. 1981, σελ. 274,275,280, Ν. Χατζητζανή, Φορολογική Δικονομία, έκδ. 1983, σελ. 7, 11, ΑΕΔ 1/1986, 7/1979, ΣΤΕ 2062/1996, 3157/1990, ΔΕΦΑΘ. 3078/1986).

4.- Συνακόλουθα προς τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με τα άρθρα 78 παρ. 4 και 102 παρ. 1,2,6 του Συντάγματος και 6 παρ. 2 περ. β' του ΚΔΔ, στις φορολογικές διαφορές συγκαταλέγονται και αυτές που προκύπτουν από την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων των δήμων, που είχαν υπαχθεί, προ της εισαγωγής του ΚΔΔ, στον ΚΦΔ και στον ΚΟΦΔ (βλπ. Ν. Χατζητζανή, ο.π., σελ. 1236, 1237, πρβλ. ΣΤΕ 2104/2014, 550/2010), προς τους οποίους δύναται να παρέχεται από τον νομοθέτη εξουσιοδότηση να κρίνουν ως προς την σκοπιμότητα για την επιβολή του φόρου και να ορίσουν το ύψος αυτού και τον φορολογικό συντελεστή στο πλαίσιο, όμως, των ορίων που τίθενται κατά συγκεκριμένο τρόπο με τυπικό νόμο (βλπ. Ολ.ΣΤΕ 3300/2014, ΣΤΕ 3163/2006, 2817/2000). Συγκεκριμένα, η υπαγωγή έγινε, αρχικώς, δυνάμει του άρθρου 1 του Ν. 505/1976, που αναφέρεται στην επίλυση των φορολογικών διαφορών και των εν γένει αμφισβητήσεων περί την βεβαίωση ή την επιστροφή ή την ανάκληση δηλώσεως ή αναγνώριση φορολογικής απαλλαγής ή την μείωση οποιουδήποτε αυτοτελούς φόρου, τέλους, δικαιώματος, εισφοράς, προστίμου μεταξύ ο.τ.α. κλπ. και φορολογούμενου. Στην συνέχεια δε, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 περ. α' του Ν. 1406/1983, με τις οποίες υπήχθησαν στην δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, ως διοικητικές διαφορές ουσίας, μεταξύ άλλων και οι διαφορές που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή της νομοθεσίας που αφορά, γενικώς, την δημοτική φορολογία (Θ. Φορτσάκη, ο.π., σελ.658, ΣΤΕ

831/2006). Εξ άλλου, η διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 περ. β' του ΚΔΔ, που αναφέρεται σε φορολογικές διαφορές εν γένει και σκοπούσα στην ταχύτερη εκκαθάριση αυτών, καταλαμβάνει και υποθέσεις περί επιβολής δημοτικών τελών και συναφών προστίμων, τις οποίες ο νομοθέτης έχει χαρακτηρίσει ως φορολογικές διαφορές (άρθρο 1 του Ν. 505/1976), τούτο δε ανεξαρτήτως του κατά πόσο το τέλος το οποίο αφορούν συνιστά φόρο, ανταποδοτικό τέλος ή οικονομικό βάρος με χαρακτήρα ανταλλάγματος ή αποζημιώσεως (βλ.π. ΣΤΕ 761/2014).

IV. Περαιτέρω, με βάση το ιστορικό και τις σχετικές, κατά περίπτωση, διατάξεις, η εφαρμογή των οποίων προβληματίζει την ερωτώσα υπηρεσία, πρέπει να ληφθούν τα ακόλουθα:

1.- Οι διαφορές που αναφύονται μεταξύ δήμων και τρίτων και αφορούν α) τέλη χρήσης κοινοχρήστων χώρων (παρ. 1 άρθρου 13 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958) και β) τέλος επί των ακαθαρίστων εσόδων (άρθρο 1 του Ν. 339/1976), τόσο από την διατύπωση των ανωτέρω διατάξεων, όσο και από το περιεχόμενο που αναγκαίως περιέχουν οι σχετικές ατομικές διοικητικές πράξεις περί επιβολής, ευθέως, των ανωτέρω βαρών, προκύπτει ότι έχουν τον χαρακτήρα διοικητικών (φορολογικών) διαφορών και με την ως άνω ιδιότητα αντιμετωπίζονται από την νομολογία (ΣΤΕ 4158/2009, ΔΕΦΑΘ. 1582/2012, 83/2009 στην πρώτη περίπτωση και ΣΤΕ 3163/2006, 2817/2000, ΔΕΦΑΘ. 2737/2013 στην δεύτερη). Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 2α του ΚΔΔ, όπως ισχύει, η προθεσμία ασκήσεως προσφυγής κατά των πράξεων αυτών, είναι 30 ημερών.

2.- Οι διαφορές που αναφύονται μεταξύ δήμων και τρίτων και αφορούν επιβολή προστίμου α) για αυθαίρετη χρήση κοινοχρήστων χώρων (παρ. 8 άρθρου 13 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958) και β) για μη υποβολή δηλώσεως, ή για υποβολή ανακριβούς δηλώσεως, ή για εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεως, στις περιπτώσεις απαιτείται η υποβολή δηλώσεως για τη βεβαίωση φόρων ή τελών ή δικαιωμάτων, ή για μη εκπλήρωση άλλων νομίμως επιτασσομένων υποχρεώσεων (παρ. 1 άρθρου 73 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958), τόσο από την διατύπωση των ανωτέρω διατάξεων, όσο και από το περιεχόμενο που αναγκαίως περιέχουν οι σχετικές ατομικές διοικητικές πράξεις περί επιβολής των ανωτέρω φορολογικών βαρών, προκύπτει ότι έχουν και αυτές τον



χαρακτήρα διοικητικών (φορολογικών) διαφορών, δεδομένου ότι συνάπτονται αναγκαιώς, προς το επιβαλλόμενο ή μέλλον να επιβληθεί, αντίστροφο φορολογικό βάρος και με την ως άνω ιδιότητα αντιμετωπίζονται από την νομολογία (ΣΤΕ 4158/2009, ΔΕΦΑΘ. 1582/2012, 83/2009 στην πρώτη περίπτωση και ΣΤΕ 2979/2011, ΔΕΦΑΘ. 1054, 1591/2012 στην δεύτερη περίπτωση). Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 2α ΚΔΔ, όπως ισχύει, η προθεσμία ασκήσεως προσφυγής κατά των πράξεων αυτών, είναι 30 ημερών.

3.- Οι διαφορές που αναφύονται μεταξύ δήμων και τρίτων και αφορούν επιβολή προστίμου α) για παράβαση διατάξεων του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας (άρθρο 104 του Ν. 2696/1999) και β) για παράβαση διατάξεων σχετικών με την υπαίθρια διαφήμιση (άρθρο 8 του Ν. 2946/2001), τόσο από το πεδίο αναφοράς των ανωτέρω διατάξεων, που συνέχεται προς το προστατευτέο από αυτές δημόσιο αγαθό, από την διατύπωση των ανωτέρω διατάξεων, όσο και από το περιεχόμενο που αναγκαιώς περιέχουν οι σχετικές ατομικές διοικητικές πράξεις περί επιβολής των ανωτέρω οικονομικών βαρών, προκύπτει ότι αυτές δεν έχουν τον χαρακτήρα διοικητικών (φορολογικών) διαφορών, δεδομένου ότι δεν επιβάλλουν, ευθέως, φορολογικό βάρος, ούτε συνάπτονται αναγκαιώς, προς επιβαλλόμενο ή μέλλον να επιβληθεί, φορολογικό βάρος. Ειδικότερα, οι διατάξεις του Κ.Ο.Κ. συνάπτονται προς τον έλεγχο της κυκλοφορίας των αυτοκινήτων εν γένει, υπάγονται στις περιπτώσεις της παρ. 3 άρθρου 2 του Ν. 1404/1983 και αντιδιαστέλλονται σαφώς προς τις περιπτώσεις της παρ. 2, όπου υπάγονται οι φορολογικές διαφορές εν γένει (βλπ. και ΣΤΕ 740/2005, ΔΠρ.Πειρ. 2071/2008). Εξ άλλου, οι διατάξεις για την υπαίθρια διαφήμιση, θεσπίζουν κανόνες που αποσκοπούν αφενός στην ρύθμιση του τρόπου ασκήσεως του δικαιώματος ελεύθερης εκφράσεως στο πεδίο της διαφημίσεως και, αφετέρου, στην προστασία του πολιτιστικού και οικιστικού περιβάλλοντος, καθώς και της ασφαλείας κατά την κυκλοφορία πεζών και οχημάτων και στο πλαίσιο των κανόνων αυτών, εντάσσεται και το σύστημα κυρώσεων, ειδικώς δε οι πράξεις επιβολής προστίμου, αποτελούν παρακολούθημα της επιβολής της κυρώσεως για αφαίρεση διαφημιστικών πινακίδων και επιγραφών (ΣΤΕ 618/2011, 552/2008, 2078/2006, 4318/2005). Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 1 ΚΔΔ, η προθεσμία ασκήσεως προσφυγής κατά των πράξεων αυτών, είναι 60 ημερών.

V. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η ακόλουθη απάντηση:

1.- Κατά την περ. α' παρ. 2 άρθρου 66 του ΚΔΔ (Ν. 2717/1999), όπως ισχύει, στην έννοια των φορολογικών διαφορών εν γένει, περιλαμβάνονται και οι διαφορές από την δημοτική φορολογία.

2.- α) Οι διαφορές 1) από το τέλος χρήσης κοινοχρήστων χώρων (άρθρο 13 παρ.1 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958), 2) από το τέλος επί των ακαθαρίστων εσόδων (άρθρο 1 του Ν. 339/1976), 3) από πρόστιμα του άρθρου 13 παρ.8 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958, 4) από πρόστιμα του άρθρου 73 παρ. 1 του Β.Δ. της 24.9/20.10.1958, είναι φορολογικές και, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 2α του ΚΔΔ, όπως ισχύει, η προθεσμία ασκήσεως προσφυγής είναι 30 ημερών.

β) Οι διαφορές 1) από πρόστιμα του Κ.Ο.Κ. (άρθρο 104 του Ν. 2696/1999) και 2) από πρόστιμα σχετικά με την υπαίθρια διαφήμιση (άρθρο 8 του Ν. 2946/2001), δεν είναι φορολογικές και, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 1 του ΚΔΔ, όπως ισχύει, η προθεσμία ασκήσεως προσφυγής είναι 60 ημερών.-



Ο γνωμοδοτών

Δημήτριος Ι. Μακαρονίδης

Νομικός Σύμβουλος

