



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

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ υπ' αριθ. 348/2007

**ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Γ' ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Συνεδρίαση της 18^{ης} Σεπτεμβρίου 2007**

**Σύνθεση :
Πρόεδρος:**

Γεώργιος Πουλάκος, Αντιπρόεδρος.

Μέλη:

Νικόλαος Μαυρίκας, Ιωάννης Τρίνατος, Αλέξανδρος
Καραγιάννης, Ηλίας Δροσογιάννης, Ιωάννης
Διονυσόπουλος και Ανδρέας Χαρλαύτης.

Εισηγητής:

Νικόλαος Μαυρίκας, Νομικός Σύμβουλος.

Αριθμός Ερωτήμ.:

Υπ' αριθμ. 24132/18-6-2007 έγγραφο Δ/σης
Οικονομικών ΟΤΑ, Υπουργείου Εσωτερικών,
Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης.

Περίληψη Ερωτημ.:

Εάν απαλλάσσονται του οικείου φόρου, τα
εισοδήματα που αποκτούν, από τους τόκους των
καταθέσεών τους, οι Δήμοι και οι Κοινότητες, τα
νομικά πρόσωπα και οι Σύνδεσμοι Αυτών, οι
κοινωφελούς χαρακτήρα δημοτικές και κοινοτικές
επιχειρήσεις, οι δημοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης και
αποχέτευσης, οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις και τα
νομικά Αυτών.

Επί του πρόσθεν ερωτήματος, το τμήμα εγνωμοδότησεν, ομοφώνως, ως ακολούθως:

I. αϊ. Από τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 276 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (ν. 3463/2006 – Α, 114) ορίζονται τα ακόλουθα :

«Οι Δήμοι και οι Κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι Σύνδεσμοι Δήμων και Κοινοτήτων, οι αποκλειστικώς κοινωφελούς χαρακτήρα αμιγείς δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις Ύδρευσης – Αποχέτευσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας και οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων απαλλάσσονται εν γένει από κάθε δημόσιο, άμεσο ή έμμεσο, δημοτικό, κοινοτικό ή λιμενικό φόρο, τέλος, δικαστικό ένησημο και εισφορά υπέρ οποιουδήποτε ταμείου, εισφορά υπέρ της Ε.Ρ.Τ. – Α.Ε., από κρατήσεις και από κάθε δικαστικό τέλος στις δίκες τους, με την επιφύλαξη των εκάστοτε ισχυουσών φορολογικών ρυθμίσεων. Επίσης έχουν όλες ανεξαιρέτως τις ατέλειες και τα δικαστικά, διοικητικά και δικονομικά προνόμια που παρέχονται στο Δημόσιο.....».

ii. Ταυτοσήμου περιεχομένου πρόβλεψη υφίστατο και στον προϊσχύσαντα Δημοτικό και Κοινοτικό Κώδικα (άρθρο 304 π.δ/τος 410/1995).

iii. Εξάλλου, από την παράγραφο 1 του άρθρου 99 του κωδικοποιητικού π.δ/τος για τη Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση (π.δ. 30/1996, Α-21 προβλέπονται, κατά ομοιογενή διατύπωση προς εκείνη της προπαρατεθείσης διάταξης του Κ.Δ.Κ. τα εξής :

«Οι Ν.Α., τα ιδρύματα και λοιπά νομικά πρόσωπα των άρθρων 73 και 74, οι αμιγείς επιχειρήσεις των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 75 του παρόντος έχουν τις ίδιες φορολογικές απαλλαγές, που ισχύουν κάθε φορά για τους δήμους και τις κοινότητες και όλες ανεξαιρέτως τις ατέλειες και τα δικαστικά, διοικητικά προνόμια που παρέχονται στο Δημόσιο.

Επίσης, απαλλάσσονται από κάθε επιβαλλόμενο από τις ίδιες φόρο, ή λιμενικό φόρο, τέλος, χαρτόσημο, δικαστικό ένησημο και εισφορά οποιουδήποτε ταμείου, εισφορά υπέρ της Ε.Ρ.Τ. – Α.Ε., από κρατήσεις από δικαστικό τέλος στις δίκες τους. Οι διατάξεις των παραγράφων 13, 14 και 15 του άρθρου 19 του Ν. 2166/1993 (Φ.Ε.Κ. 137 Α') «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία» εφαρμόζονται αναλόγως και στις Ν.Α.....».

βϊ. Κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 171 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (ν. 3463/2006 – Α, 114) «2. Το ποσό που μπορεί να διατηρεί σε μετρητά στο ταμείο ο δημοτικός ή κοινοτικός ταμίας ορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών,

Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών. Τα υπόλοιπα κατατίθενται εντόκως, σε λογαριασμό όψεως ή προθεσμιακό, σε πιστωτικό ίδρυμα που καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου. Τοποθέτηση των ταμειακών διαθεσίμων σε άλλου είδους τραπεζικά και χρηματοοικονομικά προϊόντα δεν επιτρέπεται, εκτός από τίτλους του Ελληνικού Δημοσίου».

ii. Η κατ' εξουσιοδότηση της προπαρατεθείσης διατάξεως απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, για το ποσό, που μπορεί να διατηρείται στο δημοτικό ή κοινοτικό ταμείο, δεν έχει εκδοθεί.

vi. Με το άρθρο 21 παραγρ. 1 ν. 1921/1991 (Α, 12) επεβλήθη φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων, ή ομάδες περιουσίας, προκειμένης οιασδήποτε μορφής κατάθεσης σε τράπεζες ή ταμειυτήρια.

ii. Ο φόρος, κατά την αυτή διάταξη, υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν και παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης. Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

iii. Εξάλλου, κατά την παράγραφο 9 του προδιαληφθέντος άρθρου, από την έναρξη ισχύος αυτού, καταργείται κάθε άλλη γενική ή ειδική διάταξη που ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

δ. Υπό ταυτόσημο, σχεδόν, περιεχόμενο οι ανωτέρω ρυθμίσεις επανελήφθησαν στο άρθρο 12 του ν. 2238/1994 (Α, 151) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος».

ii. Κατά το άρθρο 103 του ίδιου Κώδικα (προμνημονευθείς κυρωτικός νόμος 2238/1994) απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, μεταξύ άλλων, το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες οι οποίες λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, οι δήμοι και οι κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι αποκλειστικά αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδας και οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων για τα κάθε είδους εισοδήματά τους.

II.αι. Το Υπουργείο Οικονομικών με το υπ' αριθμ. 1081019/10864 ΠΕ/Β0012/14-2-2004 έγγραφό του, κατ' επίκληση της προμνημονευθείσης διάταξης του άρθρου 103 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος απεδέχθη την απαλλαγή των Δήμων από τη φορολογία εισοδήματος.

ii. Το ανωτέρω Υπουργείο με το υπ' αριθμ. 1035765/10447/B0012/17-4-2007 νεότερο έγγραφο και κατ' επίκληση της προμνημονευθείσης αρχικής πρόβλεψης της προγενέστερης διάταξης της παραγρ. 9 του άρθρου 21 του ν. 1929/1991, θεωρεί, ότι οι Δήμοι και οι Κοινότητες δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος για τους τόκους των καταθέσεών τους.

ii. Ειδικότερα στην παρ. 3 του προμνημονευθέντος εγγράφου, διαλαμβάνονται τα ακόλουθα :

«Με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 21 του ν. 1921/1991, με τις οποίες επιβλήθηκε η αυτοτελής φορολόγηση (10%) των τόκων που προέρχονται από καταθέσεις ορίζεται, ότι από την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτού του άρθρου, καταργείται κάθε άλλη γενική ή ειδική διάταξη που ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα και επομένως οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994 δεν έχουν εφαρμογή για τους τόκους από καταθέσεις που απαιτούν οι Δήμοι και Κοινότητες».

βi. Όπως έχει προεκτεθεί η επιβολή φόρου εισοδήματος επί των τόκων που προέρχονται από καταθέσεις σε Τράπεζες και Ταμειυτήρια επιβλήθηκε με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 1921/1991.

Στην παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου εμπεριείχето η συνήθης καταργητική ρήτρα κάθε άλλης γενικής ή ειδικής διάταξης η οποία ρύθμισε διαφορετικά το θέμα.

ii. Η ανωτέρω επιβολή φόρου επί των καταθέσεων και υπό ταυτόσημο, σχεδόν, διατύπωση προβλέφθηκε, μεταγενεστερώς αυτοτελώς, στο άρθρο 2 του νόμου 2238/1994 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Επισημειώνεται, ότι δεν πρόκειται περί κωδικοποίησης ισχυουσών, μέχρι τότε διατάξεων, αλλά περί ενιαίου Κώδικα, ο οποίος εκυρώθη δια νόμου κατά τη διαδικασία του άρθρου 76 παρ. 6 και 7 του Συντάγματος.

Στον ίδιο Κώδικα έχει περιληφθεί και η προεκτεθείσα διάταξη του άρθρου 103, σύμφωνα με το οποίο καθιδρύεται γενική και αδιάκριτη απαλλαγή των δήμων και κοινοτήτων από το φόρο εισοδήματος, εφόσον, στην ίδια διάταξη γίνεται ρητή αναφορά σε «κάθε είδους εισοδήματα».

iii. Περαιτέρω η προειρημένη απαλλαγή σε γενικό επίπεδο, ήτοι από «κάθε δημόσιο φόρο», περιελήφθη και στη μνημονευθείσα, ήδη, νεότερη ρύθμιση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (άρθρο 276 παρ. 1 κυρωτικού νόμου 3463/2006).

iv. Εξάλλου, για τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις υφίσταται εξομοιωτική με τους δήμους και κοινότητες φοροαπαλλακτική πρόβλεψη (προαναφερθέν άρθρο 99 παρ. 1 κωδικοποιητικού π.δ/τος 30/1996).



III. Σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις (άρθρα 12 και 103 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος – κυρ. νόμος 2238/1994 – καθώς και 276 παρ. 1 Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων – κυρ. νόμος 3463/2006 -) ως εκ του χαρακτήρα τους ως ειδικών, και για τις οποίες άλλωστε δεν τίθεται ζήτημα σύγκρουσης με ρητή αντίθετη, για το αυτό θέμα, προγενέστερη ή μεταγενέστερη νομοθετική ρύθμιση, το τμήμα εγνωμοδότησεν, ομοφώνως, ότι, τόσο οι Δήμοι και τα νομικά τους πρόσωπα, όσο και οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις απαλλάσσονται της καταβολής φόρου, για το εισόδημα που αποκτούν από τους τόκους των οιασδήποτε μορφής καταθέσεών τους σε Τράπεζες ή Ταμειυτήρια.

Θεωρήθηκε
Αθήνα, 13/9/2007
Ο Πρόεδρος


ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΛΟΥΛΑΚΟΣ
Αντιπρόεδρος
Νομικού Συμβουλίου του Κράτους



Ο Εισηγητής


ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΜΑΥΡΙΚΑΣ
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους