



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

## ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

### ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

#### ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

**«Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις»**

#### **I. Γενικές Παρατηρήσεις**

Το υπό συζήτηση και ψήφιση νομοσχέδιο, το οποίο χαρακτηρίστηκε από την Κυβέρνηση ως επείγον, αποτελείται, όπως διαμορφώθηκε κατά την επεξεργασία του από τη Διαρκή Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων, από δύο κεφάλαια και τριάντα ένα άρθρα.

Με τις διατάξεις του κεφαλαίου Α' (άρθρα 1 έως 6) ενσωματώνονται στο εσωτερικό δίκαιο οι ρυθμίσεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 του Συμβουλίου της 8ης Δεκεμβρίου 2015 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, και με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Β' (άρθρα 7 έως 31) ρυθμίζονται λοιπά ζητήματα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών.

Ειδικότερα, με το άρθρο 1 προσδιορίζεται ο σκοπός του κεφαλαίου Α' του νομοσχεδίου, που είναι η εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας προς τις ρυθμίσεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 του Συμβουλίου της 8ης Δεκεμβρίου 2015 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου της 9ης Δεκεμβρίου 2014, όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας. Η Οδηγία 2011/16/ΕΕ και η τροποποιητική της Οδηγία 2014/107/ΕΕ έχουν ενσωματωθεί στην ελληνική νομοθεσία με τα άρθρα 1 έως 25 και τα Παραρτήματα Ι και ΙΙ του ν. 4170/2013, και με τα άρθρα 1 έως 4 του ν. 4378/2016. Στο πλαίσιο αυτό, επέρχονται τροποποιήσεις

και συμπληρώσεις στις διατάξεις των ν. 4170/2013 και 4378/2016, ως προς τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής και τον ορισμό των προϋποθέσεων της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών όσον αφορά τις εκ των προτέρων διασυννοιακές αποφάσεις και τις εκ των προτέρων συμφωνίες ενδοομιλικής τιμολόγησης (άρθρα 2 έως 4), ρυθμίζονται διαδικαστικά θέματα καθώς και ζητήματα εμπιστευτικότητας των πληροφοριών που ανταλλάσσονται (άρθρο 5), και ορίζεται η ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων των άρθρων 1 έως 5 (άρθρο 6).

Με τις διατάξεις του κεφαλαίου Β΄ (άρθρα 7 έως 31) ρυθμίζονται λοιπά ζητήματα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών. Συγκεκριμένως, τροποποιούνται διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) ως προς τις πράξεις που θεωρούνται παράδοση αγαθών και τον υπόχρεο απόδοσης του ΦΠΑ στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό φυσικών προσώπων (άρθρο 7), αναμορφώνεται το νομοθετικό πλαίσιο διαχείρισης των κατασχεθέντων χερσαίων, εναέριων και πλωτών μεταφορικών μέσων λόγω διάπραξης ποινικού αδικήματος, κατόπιν της κατάργησης του Οργανισμού Διαχείρισης Δημοσίου Υλικού Α.Ε. και της μεταφοράς των αρμοδιοτήτων του στις Υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και Ε.Φ.Κ. της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (άρθρα 8-9), ρυθμίζονται φορολογικά ζητήματα της εταιρείας «Ελληνική Εταιρεία Συμμετοχών και Περιουσίας Α.Ε.» και των άμεσων θυγατρικών της (άρθρο 10), και προστίθεται νέο άρθρο 17Α στον ν. 4389/2016 για τη Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (άρθρο 11). Επίσης, επέρχονται τροποποιήσεις στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ως προς την έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων από τη Διοίκηση και τον ορισμό κατηγοριών φορολογουμένων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες για την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, προστίθενται νέες περιπτώσεις διαδικαστικών παραβάσεων, μεταξύ άλλων, σχετικώς προς την μη έκδοση ή τη μη λήψη παραστατικών για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, και ορίζονται οι σχετικές κυρώσεις (άρθρο 12). Τροποποιούνται διατάξεις του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ως προς τον υπολογισμό του συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ και το πιστοποιητικό ΕΝΦΙΑ σε περίπτωση πτώχευσης (άρθρο 13), και διατάξεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (ν. 2961/2001) ως προς τους δικαιούχους της απαλλαγής από τον φόρο σε περίπτωση απόκτησης πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου και γονικής παροχής (άρθρο 14). Επιπλέον, καθορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής της ειδικής δήλωσης εισφοράς επί του εισαγόμενου και μετατρεπόμενου σε ευρώ συναλλάγματος, κατά τα έτη 2016-2019, για τις εται-

ρείες του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (άρθρο 15), προστίθεται διάταξη στο άρθρο 13 του καταργηθέντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) ως προς τη μη επιβολή φόρου υπεραξίας στην περίπτωση πώλησης ή μίσθωσης ακινήτου στο οποίο λειτουργούσε επιχείρηση μετά του υφιστάμενου εξοπλισμού (άρθρο 16), ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τη χορήγηση βεβαίωσης ηλεκτροδότησης ακινήτων του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 (άρθρο 17), τροποποιείται το άρθρο 16 του π.δ. 965/1980 περί φορολογίας ζύθου (άρθρο 18) και επέρχονται νομοτεχνικές βελτιώσεις στα άρθρα 295 έως 319 του ν. 4072/2012 με τα οποία ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία οι διατάξεις της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων, κατόπιν της δημοσίευσης του διορθωτικού της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ (άρθρο 19). Τροποποιούνται διατάξεις του ν. 4370/2016 ως προς την υποβολή δημοσιονομικών αναφορών (άρθρο 20), του ν. 3606/2007 ως προς την ειδική εκκαθάριση ΑΕΠΕΥ (άρθρο 21) και του ν. 4389/2016 ως προς τα μέλη του Διοικητικού και Εποπτικού Συμβουλίου της εταιρείας «Ελληνική Εταιρεία Συμμετοχών και Περιουσίας Α.Ε.» (άρθρο 22). Ρυθμίζονται ζητήματα παραχώρησης άνευ ανταλλάγματος δημοσίων κτημάτων σε Δήμους καθώς και στο Υπουργείο Εσωτερικών (άρθρα 23-25), ζητήματα παραχώρησης άνευ ανταλλάγματος χώρων και εκτάσεων της Επιτροπής Ολυμπίων και Κληροδοτημάτων (άρθρο 26), καθώς και ζητήματα λειτουργίας παιδικών χαρών σε χώρους του Δημοσίου και του «Κέντρου Πολιτισμού Ίδρυμα Σταύρος Νιάρχος» (άρθρο 29), τροποποιούνται διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) ως προς ζητήματα παρακράτησης φόρου (άρθρο 30), τίθενται μεταβατικές και καταργούμενες διατάξεις (άρθρα 27-28), και ορίζεται η έναρξη ισχύος των διατάξεων του υπό ψήφιση νομοθετήματος (άρθρο 31).

## **II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων**

### **1. Επί του άρθρου 7**

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) με σκοπό να προστεθεί νέα περίπτωση δωρεάν παράδοσης αγαθών που δεν θεωρείται ότι συνιστά παράδοση αγαθού για σκοπούς επιβολής ΦΠΑ (αυτοπαράδοση), συγκεκριμένως, «ειδών σίτισης που παραδίδονται στο Υπουργείο Παιδείας Έρευνας και Θρησκευμάτων και το Υπουργείο Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, προκειμένου να διανεμηθούν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος για την κάλυψη των αναγκών σίτισης των μαθητών πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας δημόσιας εκπαίδευσης». Όπως έχει επισημανθεί και στην Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί της

συναφούς περιεχομένου προσθήκης που επήλθε με το άρθρο 73 παρ.1 του ν. 4375/2016, η προτεινόμενη ρύθμιση εισάγει μη προβλεπόμενη εξαίρεση από το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας που διέπεται από την Οδηγία 2006/112/ΕΚ, δεδομένου ότι δεν φαίνεται να έχει έρεισμα στις ρυθμίσεις του άρθρου 16 αυτής.

## **2. Επί του άρθρου 10 παρ. 1**

Με την εν λόγω διάταξη ορίζεται ότι «οι άμεσες θυγατρικές της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία “ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ Α.Ε.”, οι οποίες υπάγονταν στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 82 του ν. 2238/1994 (Α' 151) και του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013 (Α' 170), θεωρείται ότι έχουν περαιώσει οριστικά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις για τις αντίστοιχες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη κατά τα οποία ενέπιπταν στις προαναφερόμενες διατάξεις εφόσον στα ετήσια φορολογικά πιστοποιητικά που εκδόθηκαν ή πρόκειται να εκδοθούν, δεν υπάρχουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Σε περίπτωση που υπάρχουν παραβάσεις στα ως άνω φορολογικά πιστοποιητικά, ο φορολογικός έλεγχος περιορίζεται αποκλειστικά και μόνο στις παραβάσεις αυτές».

Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, «με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις επιχειρείται η φορολογική τακτοποίηση εκκρεμοτήτων της Εταιρείας Ακινήτων Δημοσίου (ΕΤΑΔ) Α.Ε., έτσι ώστε να μην μεταφερθούν φορολογικά βάρη στη νέα “ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ”, της οποίας θα καταστεί θυγατρική. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι εφόσον έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό για την εταιρεία, χωρίς παραβάσεις με αυτό θεωρείται ότι έχουν οριστικά περαιωθεί οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας».

Ως προς το ζήτημα της «μεταφοράς φορολογικών βαρών» της εταιρείας «Εταιρεία Ακινήτων Δημοσίου Α.Ε.» στη μητρική της εταιρεία «Ελληνική Εταιρεία Συμμετοχών και Περιουσίας Α.Ε.», επισημαίνεται ότι οι μέτοχοι ανωνύμων εταιρειών δεν ευθύνονται για «φορολογικά βάρη» των εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν. Το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) θεσπίζει τέτοια ευθύνη για εταίρους κεφαλαιουχικής εταιρείας μόνο κατά τη διάλυσή της και εφόσον κατά τον χρόνο αυτόν υφίστανται ανεξόφλητες φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας, περίπτωση που δεν συντρέχει εν προκειμένω για την «Εταιρεία Ακινήτων Δημοσίου Α.Ε.».

Πέραν αυτού, και λαμβανομένου υπόψη ότι, υπό τις ισχύουσες διατάξεις περί «φορολογικού πιστοποιητικού» (άρθρο 65Α του ν. 4174/2013), η χορήγησή του δεν συνιστά ούτε λόγο «οριστικής περαίωσης» των φορολογικών υποχρεώσεων, ούτε λόγο εξαίρεσης από τον φορολογικό έλεγχο, η προτεινόμενη ρύθμιση δεν βρίσκεται σε αρμονία προς την αρχή της ισότητας, δε-

δομένου του ότι από την αιτιολογική έκθεση, αφενός, δεν προκύπτει ότι οι εταιρείες τις οποίες καταλαμβάνει η ρύθμιση τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες εν σχέσει προς τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες του ιδιωτικού ή, κυρίως, του δημόσιου τομέα, αφετέρου, δεν προβάλλεται λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί τη θεσπιζόμενη διακριτική μεταχείριση.

### **3. Επί του άρθρου 10 παρ. 3**

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, οι φορολογικές απαλλαγές του άρθρου 206 του ν. 4389/2016 εφαρμόζονται και για κάθε δικαιοπραξία που καταρτίζεται, δυνάμει των άρθρων 201 του ν. 4389/2016 και του εισαγωγικού εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 13 του ν. 2636/1998 (Α' 198), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 212 του ν. 4389/2016, από την ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ Α.Ε. και τις άμεσες θυγατρικές της, εφόσον αυτές είναι υπόχρεες σε φόρο, εξαιρουμένων των Τ.Χ.Σ. και Τ.Α.Ι.Π.Ε.Δ.».

Συναφώς, στην αιτιολογική έκθεση αναφέρεται ότι «οι συμβάσεις που καταρτίζει η ΕΤΑΔ ΑΕ για την αξιοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων, σύμφωνα με το ν. 4389/2016, απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος κ.λπ., όπως ισχύει και για το ΤΑΙΠΕΔ και ως κίνητρο για την προώθηση της αξιοποίησης».

Επισημαίνεται ότι, εφόσον διά της προτεινόμενης ρύθμισης δύναται να προκύψουν φορολογικές απαλλαγές ή μειώσεις φόρου και για ιδιώτες, αντισυμβαλλομένους της ΕΤΑΔ Α.Ε. στο πλαίσιο συμβάσεων αξιοποίησης, η ρύθμιση, ενδεχομένως, πρέπει να εξετασθεί υπό το φως της νομοθεσίας περί κρατικών ενισχύσεων.

### **4. Επί του άρθρου 12 παρ. 1**

Με την προτεινόμενη ρύθμιση αντικαθίσταται η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και ορίζεται ότι «οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων». Συνακόλουθα, αναδιατυπώνεται και η παράγραφος 5 του ανωτέρω άρθρου, ορίζεται δε ότι «σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».

Η έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων, συνήθως σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την έναρξη ισχύος των ερμηνευόμενων διατάξεων, αποτελεί συνήθη πρακτική της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία αποσκοπεί στη διαμόρφωση συγκεκριμένων κριτηρίων εφαρμογής τους, δεδομένου ότι, κατά κανόνα, απαιτείται μεγάλο χρονικό διάστημα, μέχρις ότου η δικαστηριακή νομολογία, ιδιαίτερα αυτή των ανωτάτων Δικαστηρίων, αποκρυσταλλώσει και διασαφηνίσει το περιεχόμενό τους. Στο πλαίσιο αυτό, οι ερμηνευτικές εγκυκλίαι επιδιώκουν τον εξορθολογισμό, την ενότητα και την αντικειμενικότητα της ερμηνευτικής διαδικασίας, ώστε να αποφεύγονται ενδεχόμενες αντιφάσεις και συγκρούσεις, καθώς και διαφορετικές εκτιμήσεις και αξιολογήσεις των ίδιων πραγματικών περιστατικών. Έτσι, οι εγκύκλιοι αυτές διασφαλίζουν τόσο την ενότητα της Διοίκησης όσο και την αρχή της ισότητας, υπό την έννοια της ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε όλους τους φορολογουμένους, και, συνεπώς, υπηρετούν θεμελιώδη αιτήματα του κράτους δικαίου. Με τις ερμηνευτικές εγκυκλίους η ερμηνεία του κανόνα δικαίου γίνεται κεντρικά και στα ανώτατα διοικητικά κλιμάκια (εν προκειμένω, από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), απόρροια και του ιεραρχικού ελέγχου της Διοίκησης, ώστε να επιτυγχάνεται, αφενός, η απλοποίηση και η επιτάχυνση της εφαρμογής του φορολογικού νόμου και, αφετέρου, ο προγραμματισμός, ο συντονισμός και η αποτελεσματικότητα της διοικητικής δράσης [βλ. Α. Γέροντα, Οι εγκύκλιοι (Νομική φύση, διακρίσεις, δικαστικός έλεγχος, 1993, σελ.233-240)].

Σημειώνεται ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές μόνο για τη Διοίκηση, όπως, εξ άλλου, προκύπτει ρητώς τόσο από την ισχύουσα όσο και από την προτεινόμενη ρύθμιση, όχι όμως και για τους φορολογουμένους, όπως προκύπτει από την παράγραφο 3 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, δεδομένου και του ότι στερούνται εκτελεστότητας (ΣτΕ 844/2013, 922-923/2012 Ολομ., 1910/2012, 4229/2010. Πρβλ. 909/2011).

Διά των προτεινόμενων διατάξεων, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση, επιχειρείται τυποποίηση στο πεδίο του φορολογικού δικαίου των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης. Έτσι, προβλέπεται ότι «η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων», καθώς και ότι, «σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση». Εν προκειμένω, η προτεινόμενη ρύθμιση διαφοροποιείται σε σχέση με την ισχύουσα της παραγράφου 5 του άρθρου 9, καθώς και

τις αντίστοιχου περιεχομένου προγενέστερες ρυθμίσεις (άρθρα 1 παρ. 8 του ν. 2523/1997 και 38 παρ. 1 του ν.1473/1984), κατά το ότι, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ακολουθήσει τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης, η δήλωσή του θεωρείται ακριβής και, συνεπώς, όχι μόνο δεν του επιβάλλεται πρόστιμο ή άλλες κυρώσεις, αλλά ούτε καν κύριος φόρος. Η νέα ρύθμιση, αν και οριακή από πλευράς της αρχής της νομιμότητας του φόρου, παρίσταται δικαιολογημένη, αφενός, υπό το φως της αρχής της φορολογικής ισότητας, εκδήλωση της οποίας αποτελεί και η ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας ως προς όλους τους φορολογούμενους, ως αποτέλεσμα των ερμηνευτικών εγκυκλίων, αφετέρου, δεδομένης της παρατιθέμενης στην αιτιολογική έκθεση πρόσφατης νομολογίας του ΣτΕ, κατά την οποία οι συνταγματικές αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης επιβάλλουν τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων (ΣτΕ 2811/2012, 144, 1976/2015) και πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερομένους (ΣτΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, 675/2017).

Προβληματισμός, πάντως, δημιουργείται για περιπτώσεις κατά τις οποίες ερμηνεία που έχει δοθεί με εγκύκλιο ανατρέπεται με μεταγενέστερη δικαστική απόφαση, και δη ανώτατου Δικαστηρίου, οπότε δεν είναι σαφές πώς θα εφαρμοσθεί η προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 5, τόσο στο πλαίσιο της συγκεκριμένης υπόθεσης, όσο και, κυρίως, στις λοιπές συναφείς υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Συναφής είναι και ο προβληματισμός ως προς το εάν η έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, κατά παράβαση ερμηνείας που έχει δοθεί με ερμηνευτική εγκύκλιο, συνιστά αυτοτελή λόγο ακύρωσης της πράξης, για παράβαση του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κυρίως, σε περιπτώσεις που το Δικαστήριο, εξετάζοντας το βάσιμο του σχετικού ένδικου βοηθήματος ή μέσου, θα αγόταν σε ερμηνεία της κατά περίπτωση κρίσιμης ρύθμισης διαφορετική από την ερμηνεία που έχει δοθεί από την εγκύκλιο της Φορολογικής Διοίκησης η οποία θα ήταν δυσμενέστερη για τον φορολογούμενο.

Ενόψει των ανωτέρω, και λαμβανομένου υπόψη ότι το χρησιμοποιούμενο στην προτεινόμενη ρύθμιση ρήμα «θεωρείται» εισάγει, κατά κανόνα, πλάσμα δικαίου, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι στις περιπτώσεις αυτές παρέχεται η δυνατότητα στα Δικαστήρια, αφενός, να προβούν σε ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, χωρίς περιορισμούς από ερμηνεία που έχει

δοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, όπως εξ άλλου, επιτάσσουν και τα άρθρα 26 και 87 παρ. 2 του Συντάγματος, και, αφετέρου, να θεωρήσουν, κατά πλάσμα δικαίου, τη δήλωση του φορολογουμένου ακριβή, ώστε, τελικώς, να μην του επιβληθεί φόρος. Υπό την εκδοχή αυτή, δεν θίγεται η ανεξαρτησία της δικαστικής λειτουργίας κατά την ερμηνεία των νόμων και, παραλλήλως, διασφαλίζεται η τήρηση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων.

Ανεξαρτήτως αυτού, και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, είναι αυτονόητο ότι οι νέες ρυθμίσεις επιφορτίζουν τις αρμόδιες υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνουν σε τροποποίηση ή ανάκληση ερμηνευτικών εγκυκλίων, αμέσως μόλις, είτε τροποποιείται η σχετική νομοθεσία, είτε παγιώνεται νομολογία που προσδίδει διαφορετική ερμηνεία εν σχέσει προς υφιστάμενη εγκύκλιο.

Τέλος, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η διάταξη, ως διαδικαστική, αλλά και, κυρίως, λόγω του ότι συνιστά τυποποίηση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, εφαρμόζεται και επί υποθέσεων που είναι εκκρεμείς κατά τον χρόνο δημοσίευσής της.

### **5. Επί του άρθρου 12 παρ. 3**

Με την προτεινόμενη διάταξη αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, το οποίο, όπως ισχύει, προβλέπει ότι «τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παραγράφου 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο», ως εξής: «Τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παρ. 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές του φορολογούμενου».

Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, σκοπός της ρύθμισης είναι η διεύρυνση της δυνατότητας «της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να συλλέγει πληροφορίες για τους φορολογούμενους από τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο, καθώς ορίζεται ότι αυτά υποχρεούνται να της παρέχουν πληροφορίες όχι μόνον για οικονομικές συναλλαγές τους με τους φορολογούμενους αλλά και για οικονομικές συναλλαγές των φορολογουμένων που διεξάγονται μέσω αυτών».

Εν προκειμένω, παρατηρείται ότι η προτεινόμενη διάταξη υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο εν σχέσει προς τον σκοπό της, όπως διατυπώνεται στην αιτιολογική έκθεση, δεδομένου ότι δεν αναφέρεται σε «οικονομικές συναλλαγές των φορολογουμένων που διεξάγονται μέσω» των τρίτων (υπόχρεων σε παροχή στοιχείων, καμπτομένου του επαγγελματικού τους απορρήτου)



προσώπων, αλλά, γενικώς, σε «οικονομικές συναλλαγές του φορολογούμενου».

Πέραν αυτού, καθιστά, κατ' ουσίαν, άνευ αντικειμένου τη ρύθμιση του επόμενου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, συμφώνως προς την οποία, τα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση λοιπές πληροφορίες, πέραν αυτών που αφορούν τις οικονομικές τους συναλλαγές με τον φορολογούμενο, μόνο μετά από άδεια του αρμόδιου εισαγγελέα.

Υπό το φως των ανωτέρω, αλλά και για λόγους ασφάλειας δικαίου, στον νόμο πρέπει να γίνεται ρητή αναφορά στα πρόσωπα μέσω των οποίων θεωρείται ότι οι φορολογούμενοι διενεργούν οικονομικές συναλλαγές, το επαγγελματικό απόρρητο των οποίων κάμπτεται χωρίς άδεια του αρμόδιου εισαγγελέα (λ.χ., πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών, διαχειριστές συστημάτων εκκαθάρισης ή διακανονισμού συναλλαγών επί αξιών και παραγώγων, κ.λπ.). Άλλως, η διάταξη πρέπει να αναδιατυπωθεί, βάσει της αιτιολογικής της έκθεσης, ως εξής: «Τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παραγράφου 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο ή οικονομικές συναλλαγές του φορολογούμενου που διεξάγονται μέσω των τρίτων αυτών προσώπων».

#### **6. Επί του άρθρου 12 παρ. 5**

Με την προτεινόμενη διάταξη προστίθενται περιπτώσεις στο άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι συνιστά παράβαση, τιμωρούμενη με πρόστιμο 500 ευρώ ή 1.000 ευρώ, αναλόγως του τηρούμενου λογιστικού συστήματος, η διακίνηση αγαθών «χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης».

Ως προς το ευχερώς διαπιστώσιμο της θεσπιζόμενης παράβασης επισημαίνεται ότι, διά της εγκυκλίου πολ. 1003/31.12.2014 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, έχουν γίνει δεκτά τα εξής: «5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ηλεκτρονικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκ-

δίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου. (...) 5.8.6 Έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή. Το παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων, μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες διασφαλίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων (π.χ. αποστολή δελτίου αποστολής στον παραλήπτη στο σώμα ηλεκτρονικής επιστολής - e-mail). Για την έκδοση, σε ηλεκτρονική μορφή, του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στα άρθρα 14 και 15 του παρόντος νόμου περί ηλεκτρονικού τιμολογίου και αυθεντικότητας, ακεραιότητας και αναγνωσιμότητάς του. Διευκρινίζεται ότι η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης».

### **7. Επί του άρθρου 16**

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προστίθεται εδάφιο στο άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 2238/1994, συμφώνως προς το οποίο «Η πώληση ή η μίσθωση ακινήτου, στο οποίο λειτουργούσε επιχείρηση, μετά του τυχόν υφιστάμενου εξοπλισμού, σε άλλη επιχείρηση, δεν συνιστά μεταβίβαση επιχείρησης για την επιβολή φόρου υπεραξίας». Περαιτέρω, ορίζεται ότι η διάταξη αυτή καταλαμβάνει εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες έχει ήδη επιβληθεί φόρος υπεραξίας κατά το άρθρο 13 του ν. 2238/1994.

Παρατηρείται, καταρχάς, ότι η ρύθμιση είναι νομοτεχνικώς αδόκιμη, δεδομένου ότι η τροποποιούμενη διάταξη, όπως και όλος ο ν. 2238/1994, έχει καταργηθεί, από 1.1.2014, δυνάμει του άρθρου 26 παρ. 11 του ν. 4223/2013.

Για τον λόγο αυτό, θα ήταν προτιμότερο να μην εισαχθεί η επιδιωκόμενη ρύθμιση ως τροποποίηση καταργηθέντος νόμου, αλλά αυτοτελώς, ως ερμηνευτική διάταξη, περίπτωση, πάντως, κατά την οποία, συμφώνως προς το άρθρο 77 του Συντάγματος, θα πρέπει, ως προς το ρυθμιζόμενο ζήτημα, να υφίσταται ασάφεια ή αμφιβολία, η οποία να δημιουργεί αβεβαιότητα που

χρήζει αυθεντικής ερμηνείας. Σε διαφορετική περίπτωση, η ρύθμιση δεν ισχύει αναδρομικώς [ενδεικτικώς, ΣτΕ 894/1979 (Ολομ.), 489/1986, 64/1990, 1283/1990, 62/1991, 1161/1992, 1026/1996, 324/2003, 2011/2006, 2995/2009, 907/2012].

Επισημαίνεται, πάντως, ότι, όπως γίνεται γενικώς δεκτό (ΣτΕ 3672/1984, 2001/1976, βλ. και Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 164-165 και Θ. Φορτσάκη - Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 2013, σελ. 89-90), ο κανόνας της μη αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων (άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος) δεν κωλύει την αναδρομική ισχύ διατάξεων που θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές ή μειώσεις. Συναφώς, σημειώνεται και το ότι με τη ΣτΕ 169/1990 έχει γίνει δεκτό ότι «σε περίπτωση χορηγήσεως αναδρομικώς φορολογικής απαλλαγής, η οποία, κατά την έννοια της απαλλακτικής διατάξεως, περιλαμβάνει και τους φόρους που έχουν ήδη καταβληθεί, η παραγραφή της αξιώσεως για την απόδοση των καταβληθέντων φόρων αρχίζει, εκτός αν ορίζεται άλλως στο νόμο, από το τέλος του έτους εντός του οποίου άρχισε να ισχύει η απαλλακτική διάταξη. Η ρύθμιση δε αυτή ισχύει είτε η καταβολή του φόρου έγινε βάσει δηλώσεως του φορολογουμένου ή του υποχρέου σε παρακράτηση, είτε βάσει καταλογιστικής πράξεως της αρμόδιας αρχής».

Περαιτέρω, παρατηρείται ότι, επειδή η μεταβατική διάταξη δεν προσδιορίζει ποιες είναι οι «εκκρεμείς υποθέσεις» που καταλαμβάνει, δεν είναι σαφές εάν περιορίζεται σε υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή αφορά και υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των Δικαστηρίων. Συναφώς, παρατηρείται ότι, ούτε από την, κατ' άρθρο 75 παρ. 1 του Συντάγματος, έκθεση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, αλλά ούτε και από την έκθεση αξιολόγησης συνεπειών της ρύθμισης, μπορεί να συναχθεί το εύρος της εφαρμογής της, δεδομένου ότι δεν προσδιορίζονται, ούτε κατά προσέγγιση, τα οικονομικά της αποτελέσματα στον κρατικό προϋπολογισμό. Στο πλαίσιο αυτό, και λόγω της, κατ' ανάγκη, στενής ερμηνείας εξαιρετικών διατάξεων, όπως η προτεινόμενη (πρβλ. ΣτΕ 3053/1977, 3660/1977), πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όπως είναι διατυπωμένη, η μεταβατική αυτή ρύθμιση δεν καταλαμβάνει υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των Δικαστηρίων. Επισημαίνεται, εξ άλλου, ότι σε αντίστοιχες περιπτώσεις αναδρομικών φορολογικών ρυθμίσεων, εφόσον ο νομοθέτης απέβλεψε στην εφαρμογή τους και επί εκκρεμών υποθέσεων ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή και του ΣτΕ, προέβλεψε τούτο ρητώς (βλ., ενδεικτικώς, άρθρο 41 του ν. 4465/2017, αρ-

θρο 7 του ν. 4337/2015, άρθρο 72 παρ. 32-34 του ν. 4174/2013, άρθρο 45 του ν. 3763/2009, άρθρο 35 του ν. 3522/2006, άρθρο 40 παρ. 3-4 του ν. 3220/2004).

Αθήνα, 2 Ιουνίου 2017

Οι εισηγητές  
Δημήτρης Κανελλόπουλος  
Προϊστάμενος του Τμήματος Διεθνών και Αμυντικών Μελετών  
Γεώργιος Φωτόπουλος  
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

Ο Προϊστάμενος του Α΄ Τμήματος  
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας  
Ξενοφών Παπαρηγόπουλος  
Αναπληρωτής Καθηγητής του Πανεπιστημίου  
Πελοποννήσου

Ο Προϊστάμενος της Β΄ Διεύθυνσης  
Επιστημονικών Μελετών  
Αστέρης Πλιάκος  
Καθηγητής του Οικονομικού  
Πανεπιστημίου Αθηνών

Ο Πρόεδρος του Επιστημονικού Συμβουλίου  
Κώστας Μαυριάς  
Ομότιμος Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών