



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

Αριθμός γνωμοδότησεως 156/2016

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)**

Συνεδρίαση της 6^{ης} Ιουνίου 2016

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1080787 ΕΞ 2016/26-5-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (ΓΓΔΕ/ΓΔΦΔ/Δνση Ελέγχων-Τμήμα Β')

Ερώτημα: Έννοια της διατάξεως του άρθρου 4 περ. ζ' του ν. 3259/2004, σύμφωνα με την οποία στις ρυθμίσεις των άρθρων 1-11 του ίδιου νόμου δεν υπάγονται «οι υποθέσεις που αφορούν επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών».

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει ότι τα ερωτήματα υποβλήθηκαν εξ αφορμής του γεγονότος ότι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν. 3259/2004, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίηση και συμπλήρωσή τους με το άρθρο 28 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25-9-2008), περαιώθηκαν, με την έκδοση εκκαθαριστικού



σημειώματος στις 27-2-2009, ανέλεγκτες χρήσεις των ετών 2004, 2005 και 2006, επιχειρήσεως η οποία ήταν εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ΧΑΑ) κατά το χρονικό διάστημα από 4-9-1996 μέχρι και 20-11-2007, ενώ κατά τη διάταξη του άρθρου 4 περ. ζ' του ν. 3259/2004 δεν υπάγονταν στην περαίωση «*οι υποθέσεις που αφορούν επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών*». Δύο εκ των εμπλεκόμενων στην εν λόγω υπόθεση της περαιώσεως υπαλλήλων της φορολογικής διοικήσεως, κατά των οποίων διενεργείται ένορκη διοικητική εξέταση (ΕΔΕ) υποστήριξαν στην ένορκη κατάθεσή τους ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της περαιώσεως, διότι, κατά την άποψή τους, η διάταξη του άρθρου 4 περ. ζ' του ν. 3259/2004, με τη χρησιμοποίηση σε αυτήν της φράσεως «*επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες*», αφορούσε επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες κατά τον χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος και όχι επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες σε παρελθόντα χρόνο και, επομένως, συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της περαιώσεως, καθόσον η εν προκειμένω ενδιαφέρουσα επιχείρηση κατά τον χρόνο συντάξεως του εκκαθαριστικού σημειώματος ήταν εκτός ΧΑΑ. Τέλος, η ερωτώσα υπηρεσία σημειώνει ότι θέτει τα ερωτήματα για γνωμοδότηση, προκειμένου «*..να αξιολογηθούν με ορθή και δίκαιη κρίση οι ενέργειες στις οποίες προέβησαν οι εμπλεκόμενοι υπάλληλοι...*».

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Με τις διατάξεις των άρθρων 1–11 του ν. 3259/2004 (Α' 149), όπως ίσχυαν μετά την τροποποίηση και συμπλήρωσή τους με το άρθρο 28 ν. 3697/2008 (Α' 194), θεσπίστηκε «*προαιρετικός, ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις ανέλεγκτες φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την περαίωσή τους*» (άρθρο 1), ορίσθηκε ότι στην περαίωση «*υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006*» (άρθρο 3§1 και άρθρα 6, 7 και 8) και περαιτέρω ρυθμίσθηκαν οι εξαιρούμενες υποθέσεις (άρθρο 4), οι προϋποθέσεις και τα αποτελέσματα της περαιώσεως (άρθρο 5), η διαδικασία της περαιώσεως (άρθρο 9), τα της βεβαιώσεως και του τρόπου καταβολής των φόρων (άρθρα 10 και 11). Σημειωτέον ότι, σύμφωνα με το άρθρο 28§6 του ν. 3697/2008, «*Οι διατάξεις της παραγράφου 1 (σημείωση: η παράγραφος 1 περιέχει τις επερχόμενες τροποποιήσεις και προσθήκες στο ν. 3259/2004), καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1 έως 11 του ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους*



1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως», ήτοι από 28-5-2008.

3. Ειδικότερα, στο ν. 3259/2004, όπως ίσχυε κατά τα ήδη εκτεθέντα, ορίσθηκαν μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 4. Εξαιρούμενες υποθέσεις. Από τις υποθέσεις του προηγούμενου άρθρου εξαιρούνται και δεν υπάγονται στη ρύθμιση: α)ζ) Οι υποθέσεις που αφορούν επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, η).....».

«Άρθρο 5. Προϋποθέσεις και αποτελέσματα περαίωσης. Η κατά τις παρούσες διατάξεις περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων γίνεται με τους πιο κάτω όρους και προϋποθέσεις: 1. Περαιώνεται υποχρεωτικά η πρώτη κατά σειρά ανέλεγκτη και οι συνεχόμενες με αυτή ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στη ρύθμιση του νόμου αυτού. 2. Επιτρέπεται η περαίωση ορισμένων, μόνο, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στη ρύθμιση, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1.....».

«Άρθρο 9. Διαδικασία περαίωσης. 1. Για την υλοποίηση της περαίωσης των εκκρεμών υποθέσεων ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 6 του παρόντος άρθρου, συντάσσει Απογραφικό Δελτίο στο οποίο περιέρχονται όλα τα κατά περίπτωση αναγκαία δεδομένα για την εφαρμογή του παρόντος νόμου. Στη συνέχεια με βάση τα δεδομένα αυτού του σημειώματος εκδίδεται εις διπλούν Μηχανογραφημένο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο περιέχει για καθεμία υπόθεση και τα ακόλουθα στοιχεία:».

Ερμηνεία των διατάξεων

4. Κατά την έννοια της προπαρατεθείσης διατάξεως του άρθρου 5§1 του ν. 3259/2004 περαιώνεται υποχρεωτικά η πρώτη κατά σειρά ανέλεγκτη χρήση και οι επόμενες συνεχόμενες με αυτήν, εφόσον δεν υπάρχει λόγος εξαιρέσεως μίας εκ των επομένων χρήσεων. Σε περίπτωση κατά την οποία για μία εκ των εκκρεμών χρήσεων υπάρχει λόγος εξαίρεσης από την περαίωση, εξαιρείται τόσο η χρήση για την οποία υπάρχει λόγος εξαίρεσης όσο και οι επόμενες αυτής χρήσεις. Με την επιφύλαξη των προαναφερόμενων, επιτρέπεται η περαίωση ορισμένων εκ των εκκρεμών χρήσεων επιλεκτικά, αρχομένης της περαιώσεως από την πρώτη ανέλεγκτη χρήση και υπό την προϋπόθεση ότι οι περαιούμενες χρήσεις είναι συνεχόμενες. Υπέρ της ερμηνευτικής αυτής απόψεως συνηγορεί το γεγονός ότι η διάταξη αναφέρεται σε «ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στη ρύθμιση του νόμου



αυτού» και, επομένως, δεν υπάγονται στη ρύθμιση οι εξαιρούμενες (βλ. και υπ. αριθμ. 1130/2 Οκτωβρίου 2008 εγκύκλιο του ΥΠΟΙΚ).

5. Περαιτέρω, είναι αληθές ότι η διάταξη του άρθρου 4 περ. ζ' του ν. 3259/2004 δημιουργεί προβληματισμό ως προς το χρονικό σημείο στο οποίο απέβλεψε ο νομοθέτης για την υπαγωγή στην εξαίρεση από την περαιώση εισηγμένων στο ΧΑΑ επιχειρήσεων, ο οποίος προκύπτει από τη χρησιμοποίηση του ρήματος είμαι στον ενεστώτα χρόνο («....που είναι εισηγμένες...»). Ωστόσο, κατά την αληθή έννοια της εν λόγω διατάξεως, λαμβανομένων υπόψη και των όσων εκτέθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, στην εξαίρεση από τις ρυθμίσεις των άρθρων 1-11 του ίδιου νόμου υπάγονται οι υποθέσεις που αφορούν επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στο ΧΑΑ κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων διαχειριστικών χρήσεων και όχι κατά τον χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος ή κατά τον χρόνο της ολοκλήρωσεως της περαιώσεως με την αποδοχή αυτού, δεδομένου μάλιστα ότι ο τελευταίος αυτός χρόνος, αφενός μεν θα αποτελούσε τυχαίο και συμπτωματικό κριτήριο, αφετέρου δε, θα είχε ως συνέπεια την μη υπαγωγή στην εξαίρεση επιχειρήσεων οι οποίες ήταν εισηγμένες στο ΧΑΑ κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων, αλλά δεν ήταν εισηγμένες κατά τον χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος ή κατά τον χρόνο της ολοκλήρωσεως της περαιώσεως, παρά το γεγονός ότι, για την περαιώση, παρεπομένως δε και για την εξαίρεση από αυτήν, ο νομοθέτης απέβλεψε γενικώς σε ενέλεγκτες χρήσεις. Υπ' αυτήν την έννοια, για την υπαγωγή στην εξαίρεση, (α) δεν προσαπαιτείται όπως η επιχείρηση ήταν εισηγμένη στο ΧΑΑ και κατά τον χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος ή κατά τον χρόνο της ολοκλήρωσεως της περαιώσεως με την αποδοχή αυτού και (β) δεν ασκεί καμία επιρροή το γεγονός ότι επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στο ΧΑΑ κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων διαχειριστικών χρήσεων, είχαν εξέλθει του ΧΑΑ κατά τον χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος ή κατά τον χρόνο της ολοκλήρωσεως της περαιώσεως με την αποδοχή αυτού. Αντιθέτως, δεν εμπίπτουν στην εξαίρεση επιχειρήσεις, οι οποίες δεν ήταν εισηγμένες στο ΧΑΑ κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων διαχειριστικών χρήσεων, αλλά ήταν εισηγμένες κατά τον χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος ή κατά τον χρόνο της ολοκλήρωσεως της περαιώσεως με την αποδοχή αυτού.

6. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα προεκτεθέντα, συνέτρεχε λόγος εξαιρέσεως της επιχειρήσεως του ερωτήματος από την υπαγωγή στις ρυθμίσεις των άρθρων 1-11 του ν. 3259/2004, δεδομένου ότι κατά το διδόμενο πραγματικό ήταν



εισηγμένη καθ' όλες τις περαιωθείσες διαχειριστικές χρήσεις και δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι είχε εξέλθει του ΧΑΑ κατά τον χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος ή κατά τον χρόνο της ολοκλήρωσεως της περαιώσεως με την αποδοχή αυτού.

7. Πάντως, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι, ναι μεν οι γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ μετά την αποδοχή τους αποτελούν πράξεις που είναι υποχρεωτικές για τη Διοίκηση (άρθρο 7§4 ν. 3086/2002, Α' 324), πλην όμως δεν μπορούν να δεσμεύσουν όργανα της πειθαρχικής και ποινικής διαδικασίας, τα οποία, στο πλαίσιο της ασκήσεως των καθηκόντων τους κατά το μέρος που αφορά την κρίση τους για τη συνδρομή ή μη της αντικειμενικής ή/και υποκειμενικής υποστάσεως πειθαρχικού ή ποινικού αδικήματος σε βάρος των ενεργησάντων την περαίωση υπαλλήλων, διαμορφώνουν την κρίση τους κατά συνείδηση και ελευθέρως και ανεπηρεάστως. Υπ' αυτή την έννοια, στο πλαίσιο αυτό, το πόρισμα της εκδοθησομένης γνωμοδοτήσεως μπορεί να γίνει δεκτό μόνο ως γνώμη, έστω και αν η γνωμοδότηση ήθελε γίνει αρμοδίως αποδεκτή (πρβλ ΝΣΚ 335/2006).

Απάντηση

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση που δίδεται στις παραγράφους 5 και 6, με τη διευκρίνιση της παραγράφου 7, της παρούσης.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 8-6-2016

Ο Πρόεδρος και εισηγητής

Αλέξανδρος Καραγιάννης

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

