



---

*Συμβολή στην ερμηνεία του άρθρου 9 του Κώδικα  
Φορολογικής Διαδικασίας*

---



## Πίνακας Περιεχομένων

I.	ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ .....	2
II.	ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ .....	4
A.	Γενικός Γραμματέας .....	4
B.	Εγκύκλιοι, Οδηγίες και Εργαλεία soft law.....	5
i.	Γενικές Παρατηρήσεις.....	5
ii.	Κατηγορίες και Ορισμοί .....	7
iii.	Δεσμευτικότητα.....	10
iv.	Δημοσιότητα και Ισχύς.....	12
Γ.	Απαντήσεις υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης.....	13
III.	ΆΡΘΡΟ 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1.....	15
A.	Ισχύουσα μορφή .....	15
B.	Προηγούμενη μορφή .....	15
Γ.	Ερμηνεία και σχολιασμός.....	15
i.	Πρώτο εδάφιο .....	15
ii.	Δεύτερο εδάφιο .....	17
IV.	Άρθρο 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 2.....	19
A.	Ισχύουσα μορφή .....	19
B.	Προηγούμενη μορφή .....	19
Γ.	Ερμηνεία και σχολιασμός.....	19
i.	Πρώτο εδάφιο .....	19
ii.	Δεύτερο εδάφιο .....	21
V.	Άρθρο 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 3.....	23
A.	Ισχύουσα μορφή .....	23
B.	Ερμηνεία και σχολιασμός.....	23
VI.	Άρθρο 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 4.....	23
A.	Ισχύουσα μορφή .....	23
B.	Ερμηνεία και σχολιασμός.....	23
VII.	Άρθρο 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 5.....	25
A.	Ισχύουσα μορφή .....	25
B.	Προηγούμενη μορφή .....	25
Γ.	Ερμηνεία και σχολιασμός.....	26
VIII.	ΑΝΤΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ .....	26

## I. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Το άρθρο 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής ΚΦΔ) φέρει τον τίτλο «*Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες*». Το γεγονός αυτό μπορεί αφεαυτού να χαρακτηριστεί ως «εξαιρετικό», υπό την έννοια ότι δεν είναι σύνηθες, καταρχάς, να ρυθμίζονται σε νομοθετικά κείμενα ζητήματα που αφορούν *Εγκυκλίους* και *Οδηγίες*. Αντιθέτως, τέτοια ζητήματα, που αφορούν γενικά την έκδοση σχετικών πράξεων από τη Διοίκηση, κατατάσσονται συνήθως σε «ζώνες γκρι αποχρώσεων», παρά το γεγονός ότι – αν θέλουμε να είμαστε πραγματιστές – *Εγκύκλιοι*, *Οδηγίες* και άλλα σχετικά έγγραφα της Διοίκησης έχουν αποκτήσει στην πράξη για τον πολίτη, αλλά και για την ίδια τη Διοίκηση (και κυρίως για τη Φορολογική Διοίκηση), αξία εφάμιλλη με εκείνη των διατάξεων στις οποίες ερείδονται<sup>1</sup>. Είναι χαρακτηριστικό ότι διάταξη που προσομοιάζει σε αυτή του άρθρου 9 του ΚΦΔ (με περιορισμένο ωστόσο πεδίο εφαρμογής συγκριτικά με αυτή) εμφανίζεται ήδη στη λιγότερο πρόσφατη (και πάντως καταργηθείσα) φορολογική νομοθεσία, μάλλον κατ' εξαίρεση, και συγκεκριμένα στο άρθρο 8, παράγραφος 1, περίπτωση α', του νόμου 2523/1997<sup>2</sup> (ενδεχομένως μάλιστα και ως πρόδρομος της πρώτης).

Η αμηχανία που ενδέχεται να προκαλεί, εν πρώτοις, η ενασχόληση με «εργαλεία» όπως οι *Εγκύκλιοι* και οι *Οδηγίες* φαίνεται ότι έχει καταρχάς εξήγηση. Τα εν λόγω «εργαλεία» αποτελούν εσωτερικά μέσα διοίκησης, με την έννοια ότι είναι αναγκαία για να λειτουργήσει οιαδήποτε γραφειοκρατικά διαρθρωμένη οργανωτική δομή<sup>3</sup>. Η αναγκαιότητά τους για λόγους πραγματικούς (που αποτελούν αντικείμενο της Διοικητικής Επιστήμης<sup>4</sup>) τα καθιστά εκ των

---

<sup>1</sup> Δε θα ήταν ενδεχομένως υπερβολή να υποστηριχθεί ότι ιδίως οι *Εγκύκλιοι* της Φορολογικής Διοίκησης, όπως τουλάχιστον τις αντιλαμβάνεται η Αγορά, συγκεντρώνουν δύο εγγενή χαρακτηριστικά: (α) αποτελούν μια δεδομένη, μακροχρόνια πρακτική και (β) δημιουργούν πεποίθηση δικαίου. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα δύο παραπάνω χαρακτηριστικά συνιστούν θεωρητικά τις δύο κύριες συνιστώσες αναγνώρισης εθμικού δικαίου (ενδεικτικά ΚΑΡΑΜΠΑΤΖΟΣ Α., «Η μεθοδολογική αξία της θεωρίας περί της κανονιστικής δύναμης του πραγματικού», *Δίκη*, 1/2008, σελ.10), θα μπορούσαν εύλογα να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι οι *Εγκύκλιοι*, ως εν γένει «μακρά, ομοιόμορφη και αδιάκοπη πρακτική» σε συνδυασμό με την «εν συνειδήσει δικαίου τήρησή της» (ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., *Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2006, σελ.7), προσομοιάζουν - αν όχι σε εθμικό δίκαιο - τουλάχιστον σε εθμική πρακτική.

<sup>2</sup> «Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α)ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις ως άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων [...]».

<sup>3</sup> «Η τυπική ισχύς του δικαίου δεν αρκεί από μόνη της για την ουσιαστική και αποτελεσματική εφαρμογή του, δεδομένου ότι αυτή επηρεάζεται και εξαρτάται από τις πολιτικές, οργανωτικές και διοικητικές παραμέτρους και καταστάσεις», ΜΑΚΡΥΔΗΜΗΤΡΗΣ Α. & ΠΡΑΒΙΤΑ Μ.-Η., *Διοικητική Επιστήμη Ι, Δημόσια Διοίκηση, Στοιχεία διοικητικής οργάνωσης*, Ε' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2012, σελ.20.

<sup>4</sup> Ως Διοικητική Επιστήμη ορίζεται από τον Σπηλιωτόπουλο «[η] τεχνική ανάλυση των σκοπών που τάσσονται στη Δημόσια Διοίκηση και η διερεύνηση των πιο κατάλληλων μορφών οργάνωσης και του περισσότερου πρόσφορου τρόπου δραστηριότητας για την επιτυχή επιδίωξη των σκοπών αυτών», ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμος 1, 13<sup>η</sup> έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ.26.

πραγμάτων απαραίτητα<sup>5</sup>. Τα προβλήματα ανακύπτουν, εντούτοις, όταν η Νομική Επιστήμη, στη «συνάντησή» της με τέτοιου είδους «εργαλεία», προσπαθεί να διερευνήσει τη νομική τους φύση, «προσπερνώντας» ταυτόχρονα – ως κανονιστική επιστήμη – την οντολογική τους διάσταση. Με άλλα λόγια, η αντίληψη της Νομικής Επιστήμης περί ελλείψεως κανονιστικής ισχύος των ως άνω εργαλείων (όπως εκφράζεται από τη θεωρία και τη νομολογία), δεν της επιτρέπει (σε αντίθεση με τη Διοικητική Επιστήμη) να διαπιστώσει τον πραγματικό τους αντίκτυπο<sup>6</sup>. Πρόκειται για μία μάλλον χαρακτηριστική περίπτωση όπου η Νομική Επιστήμη στέκει με μια σχετική αμηχανία μπροστά στην «κανονιστική δύναμη του πραγματικού»<sup>7</sup>, την τάση δηλαδή «του πραγματικού να λαμβάνει αξιολογική και κανονιστική τροπή»<sup>8</sup>.

Η παρούσα ερμηνευτική προσέγγιση έρχεται να υποστηρίξει ότι οι προβλέψεις του άρθρου 9 του ΚΦΔ ανατρέπουν όσα ανωτέρω περιγράφονται ως «αμηχανία» της Νομικής Επιστήμης, όταν βρίσκεται ενώπιον πράξεων που φαίνονται καταρχάς ασύμβατες με το επιστημονικό της αντικείμενο και τις οποίες, ως εκ τούτου, υποχρεούται νομοτελειακά να αγνοήσει ή να θέσει εκποδών. Όπως θα αναπτυχθεί παρακάτω, το υπό ερμηνεία άρθρο ρητά εντάσσει *Εγκυκλίους, Οδηγίες* και παρεμφερείς πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης στο δικαίκο σύστημα, προσδίδοντας σε αυτές κανονιστική ποιότητα, με απώτερο σκοπό να προστατεύσει τα δικαιώματα του φορολογούμενου, καθώς και θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές. Η ερμηνευτική εκδοχή που θα αναπτυχθεί παρακάτω επιδιώκει όχι μόνο να αναδείξει και να θέσει στον επιστημονικό διάλογο τη σημαντική αυτή εξέλιξη, αλλά φιλοδοξεί επιπλέον να φωτίσει πτυχές που έχουν ουσιαστικό αντίκτυπο στην καθημερινή φορολογική διαδικασία και δικαστική πρακτική, εμπλουτίζοντας τα επιχειρήματα που μπορεί ο φορολογούμενος να αντιτάξει στη Φορολογική Διοίκηση και στη «δράση» της τελευταίας<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> «Η Διοίκηση όταν εφαρμόζει νόμους και προγράμματα δημόσιας πολιτικής, που αυτοί προσδιορίζουν και προδιαγράφουν, έρχεται πάντοτε αντιμέτωπη, όπως κάθε εφαρμοστής του δικαίου, με ζητήματα ερμηνείας και προσαρμογής στα δεδομένα της πραγματικότητας», ΜΑΚΡΥΔΗΜΗΤΡΗΣ Α. & ΠΡΑΒΙΤΑ Μ.-Η., ό.π., σελ.31.

<sup>6</sup> Τα πράγματα βέβαια θα έπρεπε θεωρητικά να λειτουργούν αντίστροφα: αντί η Νομική Επιστήμη να προσπαθεί να ερμηνεύσει μια παγιωμένη πρακτική της Διοίκησης, η σκοπιμότητα της οποίας εδράζεται στον εμπειρισμό της Διοικητικής Επιστήμης, θα έπρεπε (η Νομική Επιστήμη) να ακολουθεί τις βέλτιστες διοικητικές πρακτικές. Όπως άλλωστε υποστηρίζει ο Σπηλιωτόπουλος, «[η] γνώση και η και η εφαρμογή της διοικητικής επιστήμης είναι απαραίτητη, τόσο για να καθορίσει το νομικό καθεστώς της Διοίκησης, που πρέπει ακριβώς να διαμορφώνεται με γνώση των προβλημάτων που θα δημιουργηθούν από τις λύσεις που έχουν επιλεγεί, όσο και, στη συνέχεια, για να κατανοηθούν σε κάθε περίπτωση οι κανόνες και να διευκολυνθεί η ερμηνεία και η εφαρμογή τους σε σχέση με τους σκοπούς που επιδιώκονται», ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.26.

<sup>7</sup> Παρακάμπτοντας την ευρύτερη θεωρητική συζήτηση για το θέμα αυτό που ξεπερνά κατά πολύ το αντικείμενο της παρούσης, δε μπορεί να μη παρατεθεί η ουσιαστική παρατήρηση του Σπυρόπουλου, σύμφωνα με τον οποίο «[ε]υκαίτοι είναι ο κανόνας [...] να πραγματώνεται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην αφήνει περιθώρια δημιουργίας κανονιστικής δύναμης σε πραγματικές καταστάσεις. Τούτο θα γίνει αν ο κανόνας δικαίου όχι μόνο δεν αγνοεί τις πολιτικές, κοινωνικές, οικονομικές, πνευματικές και λοιπές τάσεις και ανάγκες, που σε περίπτωση σύγκρουσης είναι σχεδόν βέβαιο ότι θα αναδειχθούν νικήτριες, αλλά και αν διαθέτει την ευκαμψία να τις αγκαλιάζει μέσα στο πεδίο υπαγωγής του και να τις προωθεί», ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., «Η κανονιστική δύναμη του πραγματικού», *ΤοΣ*, 2/1983, σελ.122.

<sup>8</sup> ΚΑΡΑΜΠΑΤΖΟΣ Α., ό.π., σελ.13.

<sup>9</sup> «Ως 'δράση' της διοίκησης νοούνται εδώ μεταβολές στην κατάσταση των πραγμάτων, των σχέσεων και των συμπεριφορών των ανθρώπων στις διάφορες όψεις της κοινωνικής ζωής τους, που προξενούνται από

Η ανάλυση εκκινεί από την αποσαφήνιση και ανάλυση των βασικών εννοιών που κρίνονται απαραίτητες για την κατανόηση και ερμηνεία του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (II.). Ειδικότερα η αναλυτική διαδικασία εστιάζει στις έννοιες του *Γενικού Γραμματέα (II.A.)*, των *Εγκυκλίων*, των *Οδηγιών*, των *Κατευθυντήριων Γραμμών (II.B.)* και, τέλος, των *Απαντήσεων (II.Γ.)* που παρέχουν ad hoc στους φορολογούμενους οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης. Η προσέγγιση αυτή κρίθηκε συστηματικά κατάλληλη, έτσι ώστε, αφενός να γίνει διαχωρισμός της γενικής θεωρητικής ανάλυσης από την ειδικότερη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου για πρακτικούς λόγους και αφετέρου να καταστεί εκ των προτέρων σαφής η θεωρητική βάση επί της οποίας ερείδεται η ερμηνευτική προσέγγιση που αναπτύσσεται στη συνέχεια, με σκοπό να διασφαλιστεί, αν όχι μία καταρχήν συμφωνία ως προς τις θεμελιώδεις έννοιες, μία τουλάχιστον συναντίληψη ως προς αυτές. Ακολουθούν πέντε ξεχωριστές ενότητες (III.-VII.) που αντιστοιχούν στις πέντε παραγράφους του άρθρου 9 και στις οποίες αναπτύσσεται η ειδικότερη ερμηνευτική ανάλυση. Επιπλέον, η ισχύουσα και η προηγούμενη μορφή της διάταξης (όπου έχουν επέλθει τροποποιήσεις) παρατίθενται καταρχάς αυτούσιες, έτσι ώστε να είναι δυνατή η αντιπαραβολή και να διευκολυνθεί η ανάλυση και η εμβάθυνσή τους. Τέλος, ορισμένες καταληκτικές σκέψεις και προβληματισμοί καταχωρίζονται αντί συμπεράσματος (VIII.).

## II. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

### A. Γενικός Γραμματέας

Η αναφορά στο Γενικό Γραμματέα (Δημοσίων Εσόδων)<sup>10</sup> αποτελεί κατάλοιπο της οργανικής μορφής που είχε η Φορολογική Διοίκηση πριν από την ψήφιση και δημοσίευση του νόμου 4389/2016, ο οποίος εισήγαγε την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) στο νομικό μας σύστημα<sup>11</sup>. Στο άρθρο 1, παράγραφος 3 του νόμου αυτού προβλέπεται ρητά η κατάργηση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και η θέση του Γενικού Γραμματέα ως προϊσταμένου αυτής. Ακολουθώντας, σε μία αμφίβολης αξίας από νομοτεχνικής άποψης διατύπωση<sup>12</sup>, δεδομένης της κατάργησης της θέσης του Γενικού Γραμματέα που προβλέπεται ρητά στο παραπάνω άρθρο, στη μεταβατική διάταξη του άρθρου

---

τη διοίκηση και τους επηρεάζουν θετικά και αρνητικά», ΜΑΚΡΥΔΗΜΗΤΡΗΣ Α. & ΠΡΑΒΙΤΑ Μ.-Η., ό.π., σελ.21.

<sup>10</sup> Στο άρθρο 3, περίπτωση ζ) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/21013), υπό τον τίτλο «Ορισμοί», προβλέπεται ότι «ως Γενικός Γραμματέας νοείται: ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων».

<sup>11</sup> Όσον αφορά το ευρύτερο ζήτημα της ανεξαρτησίας της Φορολογικής Διοίκησης, βλ. ΚΟΥΤΝΑΤΖΗΣ Σ.-Ι., «Η ανεξαρτησία της φορολογικής διοίκησης: Δοκιμάζοντας τα όρια της κοινοβουλευτικής αρχής» (υπό δημοσίευση), προδημοσιευμένο σε: [www.constitutionalism.gr/η-ανεξαρτησία-της-φορολογικής-διοίκηση/](http://www.constitutionalism.gr/η-ανεξαρτησία-της-φορολογικής-διοίκηση/) και ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Σ., «Η αναζήτηση ενός προτύπου διοικητικής μεταρρύθμισης και τα όριά του: Το παράδειγμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων», *ΤοΣ 3-4/2016*, σελ. 905-951, προδημοσιευμένο σε: [www.constitutionalism.gr/dimitriou-arhi-dimosion-esodon/](http://www.constitutionalism.gr/dimitriou-arhi-dimosion-esodon/)

<sup>12</sup> Όπως διαπιστώνει ο Κουτνατζής «[η] συγκέντρωση σε ένα άρθρο των διατάξεων σχετικά με το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δίνει τη θέση της σε σαράντα δύο άρθρα που όμως – όπως συχνά συμβαίνει με νομοθετικά κείμενα που δεν χαρακτηρίζονται από τη λακωνικότητά τους – βρίθουν επαναλήψεων, επικαλύψεων και αντιφάσεων, με αποτέλεσμα να πολλαπλασιάζονται τα ερμηνευτικά προβλήματα», ΚΟΥΤΝΑΤΖΗΣ Σ.-Ι., ό.π., σελ.14.

41 (παρ.2, περίπτ.β', στοιχ.ββ') του ίδιου νόμου (ν.4389/2016)<sup>13</sup> προβλέπεται επιπλέον ρητά ότι από την έναρξη λειτουργίας της ΑΑΔΕ (άρθρο 43, ν.4389/2016)<sup>14</sup> κάθε αναφορά στο Γενικό Γραμματέα παραπέμπει αυτομάτως στο Διοικητή (ή στο Συμβούλιο Διοίκησης) της ΑΑΔΕ.

## B. Εγκύκλιοι, Οδηγίες και Εργαλεία soft law

### i. Γενικές Παρατηρήσεις

Στην καθημερινή διοικητική πρακτική<sup>15</sup> της Φορολογικής Διοίκησης ό,τι εκδίδεται από το Διοικητή εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης χαρακτηρίζεται συνήθως ως Εγκύκλιος/ΠΟΛ<sup>16</sup>. Η συγκεκριμένη «πρακτική»<sup>17</sup> των εγκυκλίων έχει επικρατήσει όχι μόνον στη Φορολογική Διοίκηση, αλλά στη Δημόσια Διοίκηση εν γένει. Εντούτοις, το γεγονός αυτό δεν αρκεί αφεαυτού προκειμένου να γίνει αβασάνιστα δεκτή μία τέτοιου είδους ομογενοποίηση των παραγομένων από τη Διοίκηση διοικητικών εγγράφων. Τα ειδικότερα χαρακτηριστικά των εγγράφων που παράγονται από τη Διοίκηση και οι σκοποί που εξυπηρετούν φαίνεται ότι διαβαθμίζουν σημαντικά την πρακτική τους χρησιμότητα και αξία, όχι μόνον όσον αφορά τα όργανα της Διοίκησης στα οποία απευθύνονται, αλλά και όσον αφορά τους διοικούμενους τους οποίους καταρχήν έμμεσα αλλά, εντέλει, ουσιαστικά αφορούν.

---

<sup>13</sup> «Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων' ή Γενικός Γραμματέας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων' νοούνται ο Διοικητής' ή το Συμβούλιο Διοίκησης' της Αρχής, κατά λόγο αρμοδιότητας. Σε περίπτωση αμφιβολίας νοείται ο Διοικητής».

<sup>14</sup> «Οι διατάξεις [...] ισχύουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2017, εκτός και αν ορίζεται διαφορετικά σε επιμέρους διατάξεις του».

<sup>15</sup> «Η διοικητική πρακτική εκδηλώνεται με την έκδοση διαταγών και οδηγιών, «διοικητικών» διατάξεων, σε αντίθεση με τις νομικές διατάξεις, δηλαδή τις περιέχουσες κανόνες δικαίου, υπό τον τύπο συνήθως εγκυκλίων», ΤΑΧΟΣ Α., *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, 9<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2008, σελ.144.

<sup>16</sup> Ο μεγαλύτερος αριθμός των εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση φέρει την ένδειξη «ΠΟΛ.», που παραπέμπει στην λέξη «πολυγραφήμενη». Πρόκειται για μία ακόμη «πρακτική» της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία δε φαίνεται να έχει κάποια ουσιαστική αξία. Αντιθέτως, το γεγονός ότι την εν λόγω ένδειξη φέρουν και οι κανονιστικές πράξεις που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προκαλέσει σύγχυση στον μέσο φορολογούμενο και, ενδεχομένως, ακόμη και στους ίδιους τους υπαλλήλους της ΑΑΔΕ. Για την ιστορία της εν λόγω πρακτικής βλέπε ΦΩΤΟΠΟΥΛΟ Ι., «Άρθρο 9», στο: *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ.187(28).

<sup>17</sup> Ο Δελλής χαρακτηρίζει την πρακτική αυτή ως «κανονιστική σημασία του πραγματικού», σημειώνοντας ότι «[τ]ο soft law είναι συνήθως η καταγραφή, είτε του τρόπου με τον οποίο εφαρμόσε μία διοικητική αρχή ένα γενικότερο κανόνα, δηλαδή της διοικητικής πρακτικής (μιας μορφής διοικητικού precedent με την αγγλοσαξωνική έννοια του όρου) είτε του τρόπου με τον οποίο η εν λόγω διοικητική αρχή αυτοδεσμεύεται να τον εφαρμόσει στο μέλλον», ΔΕΛΛΗΣ Γ., «Soft Law και διαβούλευση: Δύο εκφάνσεις της ρυθμιστικής μεταρρύθμισης της διοικητικής δράσης», στο: *Χαριστήριο εις Λουκά Θεοχαρόπουλο και Δήμητρα Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου*, Θεσσαλονίκη, 2009, Τόμος Ι, σελ.134.

Καταρχάς, *Εγκύκλιοι* και *Οδηγίες*<sup>18</sup> κατατάσσονται<sup>19</sup> στην ευρύτερη έννοια του *soft law*<sup>20</sup>. Όπως υποστηρίζεται από τη θεωρία, για το χαρακτηρισμό πράξεων (εν ευρεία έννοια) της Διοίκησης ως *soft law* αρκεί να συντρέχουν σωρευτικά τρία κριτήρια: (α) «να σκοπούν στην αλλαγή της συμπεριφοράς των αποδεκτών τους», (β) «να στερούνται νομικής δεσμευτικότητας» (να μη γενούν δηλαδή νομική υποχρέωση ή δικαίωμα) και (γ) «να χαρακτηρίζονται από έναν βαθμό τυποποίησης, ικανό να τους προσδώσει μια επίφαση και νομιμοποίηση κανόνων δικαίου»<sup>21</sup>. Στην περίπτωση των *Εγκυκλίων*<sup>22</sup>, αλλά και των *Οδηγιών*, τα ως άνω κριτήρια κατά κανόνα συντρέχουν. Πράγματι, πρώτον, *Εγκύκλιοι* και *Οδηγίες* σκοπούν στην ηνιόχηση της δράσης των δημοσίων υπαλλήλων στους οποίους απευθύνονται. Δεύτερον, δεν είναι δεσμευτικές για τους τρίτους (διοικούμενους και - κατ' επέκταση - φορολογούμενους)<sup>23</sup>, παρά μόνον για τους υπαλλήλους στο πλαίσιο του ιεραρχικού ελέγχου<sup>24</sup> που απορρέει από την ιεραρχική σχέση εντός της οργανωτικής ενότητας στην οποία εντάσσεται το όργανο που τις εκδίδει<sup>25</sup>. Και, τρίτον,

---

<sup>18</sup> Σύμφωνα με τον Σπηλιωτόπουλο, οι *Εγκύκλιοι* έχουν χαρακτήρα γενικό και καθορίζουν τον τρόπο ενέργειας των υφιστάμενων οργάνων ή αποδίδουν ορισμένη ερμηνεία στις ισχύουσες διατάξεις (ερμηνευτικές εγκύκλιοι), ενώ οι *Οδηγίες* έχουν χαρακτήρα συγκεκριμένο και αφορούν συγκεκριμένη πράξη. Και οι δύο συνιστούν εργαλεία προληπτικού ιεραρχικού ελέγχου, ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμος 1, 13<sup>η</sup> έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ.256.

<sup>19</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., *Κανόνες soft law στο Διοικητικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2017, σελ.10.

<sup>20</sup> Στο κείμενο αυτό προκρίνεται η χρήση του αγγλικού όρου, ως καταρχήν πρωτότυπου. Η Πρεβεδούρου φαίνεται ότι προτιμά ως απόδοσή του στα ελληνικά τον όρο «ήπιο δίκαιο», ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.3. Ο Δελλής, ενώ σημειώνει ότι έχουν προταθεί κατά καιρούς οι όροι «μαλακό» και «εύκαμπτο» δίκαιο, προκρίνει τον όρο «άτυπη ρύθμιση», πρωτίστως διότι – όπως γλαφυρά αναφέρει ο ίδιος – «η χρήση του και μόνο αντιμετωπίζεται σκωπτικά ως ασύμβατη με το άκαμπτο οικοδόμημα του κελσενικού θετικισμού το οποίο επέβαλαν, σχεδόν αξιωματικά, οι πατέρες του διοικητικού δικαίου στην χώρα μας», ΔΕΛΛΗΣ Γ., ό.π., σελ.130 και υποσημ.3.

<sup>21</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.4 και τις εκεί αναφορές.

<sup>22</sup> Ο Δελλής φαίνεται ότι αποφεύγει να κατατάξει ρητά τις *Εγκυκλίους* στο *soft law*, παρότι δέχεται καταρχήν ότι συνιστούν προπομπό του, ΔΕΛΛΗΣ Γ., ό.π., σελ.134.

<sup>23</sup> Η θεωρία χαρακτηρίζει τις σχετικές πράξεις της Διοίκησης «εσωτερικές» («μέτρα εσωτερικής τάξης» κατά τον Γέροντα, «*res interna corporis της Δημόσιας Διοίκησης*» κατά την Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου), που κατά κανόνα δε θεσπίζουν μονομερώς κανόνα δικαίου και, ως εκ τούτου, στερούνται εκτελεστότητας και άρα κανονιστικής ισχύος. Ενδεικτικά, ΓΕΡΟΝΤΑΣ Α., *Επιτομή Διοικητικού Δικονομικού Δικαίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2014, σελ.66 και 118, ΚΟΝΤΟΓΙΩΡΓΑ-ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ Δ., «Το ζήτημα του υποχρεωτικού και εκτελεστού ή μη των κανονιστικών υπουργικών εγκυκλίων», στο: *Χαριστήρια στον Ιωάννη Δεληγιάννη*, εκδ. Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, 1990-1, σελ.156-7, ΓΕΡΟΝΤΑΣ Α./ΛΥΤΡΑΣ Σ./ΠΑΥΛΟΠΟΥΛΟΣ Π./ΣΙΟΥΤΗ Γ./ΦΛΟΓΑΪΤΗΣ Σ., *Διοικητικό Δίκαιο*, 3<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015, σελ.169, ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.116, υποσημ.36, ΧΡΥΣΑΝΘΑΚΗΣ Χ., *Εισηγήσεις Διοικητικού Δικονομικού Δικαίου*, 2<sup>η</sup> έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ.108 (και τις εκεί αναφορές στη νομολογία).

<sup>24</sup> Ο ιεραρχικός έλεγχος συνιστά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου αναγνωρισμένη από το ΣτΕ, «τεκμαίρεται από την ιεραρχική οργάνωση» και συνίσταται: «α) στην αρμοδιότητα του ανώτερου οργάνου (ιεραρχικά προϊστάμενου) να δίνει οδηγίες και διαταγές προς το κατώτερο (ιεραρχικώς υφιστάμενο), σχετικές με την άσκηση των αρμοδιοτήτων του και την αντίστοιχη υποχρέωση του κατώτερου οργάνου να εκτελεί της διαταγές και β) στην αρμοδιότητα του ανώτερου οργάνου να ασκεί έλεγχο στις πράξεις του κατώτερου. Ο ιεραρχικός έλεγχος έχει σκοπό να εξασφαλίσει την ενότητα της δράσης των οργάνων του δημόσιου νομικού προσώπου», ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.68 και 255.

<sup>25</sup> ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.254-5. Άλλως, σύμφωνα με την Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, «από την ιεραρχική σχέση και εξάρτηση απορρέει η εξουσία του ιεραρχικού ελέγχου». «Το εν λόγω τεκμήριο αφορά

ακολουθούν κατά κανόνα συγκεκριμένη δομή, η οποία προσομοιάζει σε έγγραφα με κανονιστικό περιεχόμενο (συνήθως σε τέτοιο βαθμό ώστε να δημιουργεί έως και σύγχυση). Όπως μάλιστα αναφέρει η Πρεβεδούρου, «[τ]α δύο πρώτα κριτήρια διαχωρίζουν το *soft law* από το «σκληρό» δίκαιο, ενώ το τρίτο επιτρέπει τη διάκρισή του από το μη δίκαιο»<sup>26</sup>.

ii. Κατηγορίες και Ορισμοί

Παρά το γεγονός ότι οι πράξεις που μπορούν να χαρακτηριστούν ως *soft law* βάσει των παραπάνω κριτηρίων είναι αρκετές και ετερόκλητες εξαιτίας, κυρίως, του σκοπού που επιτελούν αλλά και λόγω έλλειψης μιας γενικά αποδεκτής τυποποίησης, φαίνεται ότι εμπειρικά επί το πλείστον κριτήρια επιτρέπουν τη θεωρητική κατάταξη των «εργαλείων» *soft law* σε τέσσερις κατηγορίες: «*Εγκυκλίους*», «*Κατευθυντήριες Γραμμές*», «*Κανόνες Τεχνικής Φύσεως*» και «*Κώδικες Δεοντολογίας - Χάρτες Υποχρεώσεων*»<sup>27</sup>. Από αυτά, για τις ανάγκες του παρόντος ενδιαφέρον παρουσιάζουν κυρίως **(α)** οι *Εγκύκλιοι* και **(β)** οι *Κατευθυντήριες Γραμμές*, που συνιστούν, άλλωστε, το λεγόμενο «εσωτερικό δίκαιο» της Διοίκησης. Σε αυτές τις δύο τελευταίες κατηγορίες εντάσσονται θεωρητικά και οι *Οδηγίες*, η ακριβής έννοια των οποίων δεν είναι σαφής. Μέρος της θεωρίας υποστηρίζει ότι «[ο]ι εσωτερικές πράξεις [της Διοίκησης] μπορεί να είναι είτε γενικές και αφηρημένες, οπότε ονομάζονται εγκύκλιοι, είτε ειδικές και συγκεκριμένες, οπότε ονομάζονται οδηγίες»<sup>28</sup>. Ωστόσο, η διάκριση αυτή δε φαίνεται να ανταποκρίνεται πλήρως στην πραγματικότητα της Διοίκησης. Αντίθετα, τα έγγραφα που μπορούν να χαρακτηριστούν ως *Οδηγίες* είναι τόσα πολλά και διαφορετικά, ώστε παρατηρείται στην πράξη αλληλοεπικάλυψη όσον αφορά την ύλη που ρυθμίζεται από *Οδηγίες*, *Εγκυκλίους* και *Κατευθυντήριες Γραμμές*<sup>29</sup>. Σε μια γενική παρατήρηση για τις *Εγκυκλίους*, οι οποίες αποτελούν στην πρακτική της Διοίκησης μάλλον γένος προς είδος σε σχέση με τις *Κατευθυντήριες Γραμμές* και τις *Οδηγίες*, οφείλουν εκ της φύσεώς τους ως κείμενα ερμηνείας να έχουν *μη επιτακτικό χαρακτήρα*, σε αντίθεση με τους κανόνες δικαίου, με την έννοια ότι δεν αποσκοπούν καταρχάς στην άσκηση οιασδήποτε επιρροής στην έννομη τάξη. Με λίγα λόγια δηλαδή, οι «ερμηνευτικές» *Εγκύκλιοι* είναι – σύμφωνα με τη θεωρία – «εντελώς διαφανείς, υπό την έννοια ότι δεν προσθέτουν τίποτε στον κανόνα δικαίου που ερμηνεύουν», και, αντίστοιχα, οι *Κατευθυντήριες Γραμμές* και οι *Οδηγίες* «προσανατολίζουν δίχως να δεσμεύουν»<sup>30</sup>.

Ειδικότερα:

α. *Εγκύκλιοι*

Όσον αφορά τις *Εγκυκλίους*, είναι αλήθεια ότι δε μπορεί να διατυπωθεί με ακρίβεια σε τι εν γένει συνίσταται το περιεχόμενό τους. Από την έννοια της *Εγκυκλίου* καλύπτεται ένα μεγάλο

---

τόσο στην ύπαρξη όσο και στην έκταση του ιεραρχικού ελέγχου επί των πράξεων και αποτελεί το 'κοινό δίκαιο' των διοικητικών πράξεων· κάτι σας φυσικό νόμο για τον αυτοέλεγχο της Διοικήσεως», ΚΟΝΤΟΓΙΩΡΓΑ-ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ Δ., ό.π., σελ.159-160.

<sup>26</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.4.

<sup>27</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.41.

<sup>28</sup> ΛΑΖΑΡΑΤΟΣ Π., *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, Εκδόσεις ΘΕΜΙΣ, Αθήνα, 2014, σελ.404.

<sup>29</sup> Έτσι και ο ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι., «Άρθρο 9», στο: *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ.184(15) και 185(17).

<sup>30</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.105-6.



φάσμα νομικών πράξεων<sup>31</sup> της Διοίκησης που μπορεί να περιλαμβάνει lato sensu όλες τις κατηγορίες που αναφέρονται ως εργαλεία soft law παραπάνω. Πάντως, εάν έπρεπε να συνοψίσει κανείς τη λειτουργία τους σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, θα μπορούσε να υποστηρίξει ότι αποσκοπούν κυρίως στη συγκεκριμενοποίηση και ερμηνεία των κανόνων του θετικού δικαίου<sup>32</sup> και στη θέσπιση κριτηρίων για τον προσδιορισμό των αόριστων νομικών εννοιών σε επίπεδο Διοίκησης<sup>33</sup>. Πρόκειται για «*πράξεις εσωτερικής φύσης που δεσμεύουν μόνο τα διοικητικά όργανα στα οποία απευθύνονται και δεν παράγουν έννομες συνέπειες στον εξωτερικό νομικό κόσμο*»<sup>34</sup>. Ωστόσο, εάν υπερβούν το σκοπό τους και τυχόν θεσπίσουν εν τοις πράγμασι νέους κανόνες, τότε η θεωρία κάνει λόγο είτε για «*ψευδοερμηνευτικές*»<sup>35</sup> είτε για «*κανονιστικές εγκυκλίους*»<sup>36</sup> που αποκτούν τα χαρακτηριστικά κανονιστικής πράξης ή (σε μια πιο ήπια διατύπωση) που υποκρύπτουν «*κανονιστική απόφαση*»<sup>37</sup>.

Εντούτοις, ακόμη και όταν η Εγκύκλιος υπηρετεί το σκοπό για τον οποίο καταρχήν ετέθη, έχει μεγάλη πρακτική σημασία και για τους διοικούμενους<sup>38</sup>. Όπως εύστοχα υποστηρίζει η Πρεβεδούρου,

*«[τ]άση των υπαλλήλων είναι να συμμορφώνονται με την εγκύκλιο, έστω και αμφίβολης νομιμότητας, παρά στον ίδιο το νόμο, κείμενο συχνά περίπλοκο του οποίου η κατανόηση απαιτεί χρονοβόρα και επίπονη προσπάθεια. Σε τελική ανάλυση, το νομοθετικό κείμενο που εφαρμόζεται δεν είναι αυτό που ψήφισε ο νομοθέτης, αλλά αυτό που αντιλήφθηκε η Διοίκηση, η ερμηνευτική προσέγγιση της οποίας μπορεί να είναι αμφίβολης ορθότητας. Ακόμη και αν τυχόν παρέμβαση του δικαστή αποκαταστήσει, κάποια στιγμή, το πραγματικό νόημα του εφαρμοζόμενου νομοθετήματος, η σημασία της εγκυκλίου είναι αντιστρόφως ανάλογη της θέσης της στην ιεραρχία των πηγών του δικαίου. Μέσω του μηχανισμού των εγκυκλίων, η Διοίκηση, παράλληλα με τη συνταγματικά προβλεπόμενη κανονιστική αρμοδιότητα που ασκεί βάσει νομοθετικής*

---

<sup>31</sup> Νομικές πράξεις με την έννοια ότι στο πλαίσιο του ιεραρχικού ελέγχου δεσμεύουν υποκείμενα δικαίου, ήτοι δημοσίους υπαλλήλους, παρά το γεγονός ότι δε θεσπίζουν κανόνα δικαίου.

<sup>32</sup> Ερμηνεία που αποσκοπεί στην ευθυγράμμιση και το συντονισμό της δράσης της Διοίκησης κατά την εφαρμογή της νομοθεσίας, δίχως να συνιστά, καταρχήν, αυθεντική ερμηνεία. Όπως αναφέρει ο Γεραπετρίτης, «*η αυθεντική ερμηνεία των νόμων ανήκει στη νομοθετική λειτουργία, αποκλεισμένη κατά τούτο οποιασδήποτε αυθεντικής ερμηνείας νόμου από την εκτελεστική ή τη δικαστική λειτουργία*», ΓΕΡΑΠΕΤΡΙΤΗΣ Γ., «Άρθρο 77», στο: Σπυρόπουλος Φ., Κοντιάδης Ξ., Ανθόπουλος Χ., Γεραπετρίτης Γ., *Σύνταγμα κατ' άρθρο ερμηνεία*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2017, σελ.1197.

<sup>33</sup> Βλ. αντί πολλών, ΓΕΡΟΝΤΑΣ Α., *Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου*, 1<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2014, σελ.73.

<sup>34</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.44. Αντίθετα τοποθετείται ο Δελλής, ο οποίος σημειώνει πως «*η παραδοχή ότι το soft law συνιστά απλώς ερμηνεία προϋφισταμένων κανόνων δικαίου δεν κρίνεται πειστική, στο μέτρο που δικαιοπλαστικό χαρακτήρα καταλήγει να εμφανίζει, εν μέρει τουλάχιστον, και η εξειδίκευση του τρόπου με τον οποίο εφαρμόζεται (και άρα δεσμεύει) ένα ανώτερος κανόνας με πιο αόριστη διατύπωση*», ΔΕΛΛΗΣ Γ., ό.π., σελ.135.

<sup>35</sup> ΚΟΝΤΟΓΙΩΡΓΑ-ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ Δ., ό.π., σελ.165-6.

<sup>36</sup> ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.117, υποσημ.36.

<sup>37</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.44.

<sup>38</sup> Όπως σημειώνει χαρακτηριστικά ο Δελλής, «*δοκιμάζει τα όρια των κλασικών παραδοχών του [διοικητικού] δικαίου [...], δηλαδή την αυστηρή διάκριση μεταξύ εκτελεστών και μη διοικητικών πράξεων (όπου μόνον οι πρώτες είχαν νομικά αξιολογήσιμη σημασία) και τον αυστηρά τυπολατρικό ορισμό των κανονιστικών πράξεων*», ΔΕΛΛΗΣ Γ., ό.π., σελ.133.

εξουσιοδότησης, ασκεί και υπέρπουσα κανονιστική δραστηριότητα, παράγοντας πληθώρα άτυπων κειμένων ενός 'υπογείου δικαίου'»<sup>39</sup>.

β. *Οδηγίες και Κατευθυντήριες γραμμές*

Η ασάφεια όσον αφορά τη φύση και το πεδίο εφαρμογής των εργαλείων soft law είναι, όπως αφέθηκε να εννοηθεί παραπάνω, εγγενής. Είναι, επομένως, φυσικό και οι *Οδηγίες* και οι *Κατευθυντήριες Γραμμές* – ακόμη και στις περιπτώσεις που διακρίνονται από τις *Εγκυκλίους*<sup>40</sup> - να πάσχουν από ασάφεια ως προς τα χαρακτηριστικά τους. Ακόμη πιο δύσκολη πρακτικά είναι, εξάλλου, η διάκρισή τους από τις *Οδηγίες*. Αν και μπορεί να υποστηριχθεί ότι η διαφορά τους έγκειται στο ότι οι *Κατευθυντήριες Γραμμές* απευθύνονται σε τρίτους, ενώ οι *Οδηγίες* σε όργανα του ίδιου δημόσιου νομικού προσώπου, κάτι τέτοιο δε φαίνεται ακριβές. *Κατευθυντήριες Γραμμές* και *Οδηγίες* φαίνεται, αντίθετα, ότι προσιδιάζουν σε τέτοιο βαθμό, που δύσκολα μπορούν να διακριθούν με συνέπεια. Κύριο και κοινό χαρακτηριστικό των δύο αποτελεί ο οικειοθελής (μη τυπικός) προσδιορισμός – και άρα περιορισμός – της διακριτικής ευχέρειας άσκησης της αρμοδιότητας που έχει νομοθετικά απονεμηθεί στο συγκεκριμένο όργανο, δίχως, ωστόσο, να τη μετατρέπουν σε δέσμια, διότι σε αυτήν την περίπτωση θα επέφεραν μεταβολή στο κανονιστικό πλαίσιο. Η θεωρία και η νομολογία<sup>41</sup> αναγνωρίζει, εν είδει γενικής αρχής του δικαίου, τη δυνατότητα (άτυπης) «αυτοδέσμευσης»<sup>42</sup> του διοικητικού οργάνου να λειτουργεί μέσα σε στενότερο πλαίσιο από αυτό που έχει καθοριστεί νομοθετικά<sup>43</sup>, με περιορισμένη μάλιστα δυνατότητα να αποστεί από το νέο αυτό πλαίσιο στη συνέχεια<sup>44</sup>. Με άλλα λόγια, νομολογία και θεωρία αναγνωρίζουν περιθώριο σε μια άτυπη (διοικητική) «αυτοδέσμευση» της Διοίκησης ως γενική αρχή του διοικητικού δικαίου<sup>45</sup>, όταν υφίσταται από το νόμο περιθώριο (αυτο)περιορισμού της διακριτικής της ευχέρειας. Αλλά και πέραν της νομικής θεμελίωσης, γίνεται δεκτό ότι *Κατευθυντήριες Γραμμές* και οι *Οδηγίες* – ως «κανόνες αναφοράς» – ενδείκνυνται ως αποτελεσματικές και αποδοτικές μέθοδοι διοίκησης και διαχείρισης, διότι συμβάλλουν στον «εξορθολογισμό της διοικητικής δράσης, λειτουργώντας ως μέσον πρόβλεψης

<sup>39</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.48.

<sup>40</sup> Στο ίδιο πλαίσιο με τις *Κατευθυντήριες Γραμμές* μπορεί να εμπίπτουν οι *Εγκύκλιοι* «μέσω των οποίων εξειδικεύεται το περιεχόμενο αορίστων νομικών εννοιών» ή προσδιορίζεται η διακριτική ευχέρεια ή «δίδονται κατευθύνσεις άσκησης» αυτής ή, τέλος, καθορίζονται διαδικασίες, βλ. αντί άλλων ΜΑΘΙΟΥΔΑΚΗ Ι., «Η αυτοδέσμευση της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης, ιδίως με την έκδοση κατευθυντήριων γραμμών», *Αρμενόπουλος*, 7/2016, σελ.1274, με περαιτέρω παραπομπές.

<sup>41</sup> «Η εγχώρια νομολογία αναγνωρίζει στον κανόνα της διοικητικής αυτοδέσμευσης την ισχύ μίας γενικής αρχής του διοικητικού δικαίου», ΜΑΘΙΟΥΔΑΚΗΣ Ι., ό.π., σελ.1276 με αναφορές στη σχετική νομολογία.

<sup>42</sup> Ο Μαθιουδάκης χρησιμοποιεί τον όρο «διοικητική αυτοδέσμευση», ΜΑΘΙΟΥΔΑΚΗΣ Ι., ό.π., σελ.1273, με πλήθος παραπομπών που καλύπτουν το σύνολο της διαθέσιμης βιβλιογραφίας.

<sup>43</sup> «Η αυτοδέσμευση καταλαμβάνει την διοικητική λειτουργία κατά την άσκηση της διακριτικής της ευχέρειας», αλλά και «μόνον [...] ο χώρος της κατά διακριτική ευχέρεια διοικητικής δράσης είναι πρόσφορος αυτοδεσμεύσεως», ΜΑΘΙΟΥΔΑΚΗΣ Ι., ό.π., σελ.1279-80.

<sup>44</sup> Διαφοροποίηση δικαιολογείται όταν το επιβάλλει η ιδιομορφία συγκεκριμένης περίπτωσης και λόγοι γενικού συμφέροντος υπό το φως, εντούτοις, των αρχών της αναλογικότητας, της ισότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των διοικούμενων, βλ. σχετικά ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.86 και 87, υποσημ.155 με αναφορές στη νομολογία του ΣτΕ, καθώς και σελ.112-3.

<sup>45</sup> «Οι γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου έχουν συμπληρωματικό χαρακτήρα και ισχύουν όταν δεν υπάρχει σχετικός κανόνας, ο οποίος έχει θεσπιστεί με πράξη νομοθετικού οργάνου (ΣΕ 2786/1989, 17/1997), ή κανόνας ανώτερης τυπικής ισχύος από τέτοιο κανόνα», ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.68.

και σχεδιασμού μελλοντικών εξελίξεων [...], συντονισμού και εναρμόνισης της άσκησης της διακριτικής ευχέρειας πλειόνων οργάνων και αντιμετώπισης των ομάδων πίεσης»<sup>46</sup>.

iii. Δεσμευτικότητα

Σε ό,τι αφορά τη νομική τους φύση, *Εγκύκλιοι*, *Οδηγίες* και *Κατευθυντήριες Γραμμές* δε φαίνεται να διαφέρουν. Νομολογία<sup>47</sup> και θεωρία<sup>48</sup> κατά βάση συμφωνούν ότι πρόκειται για άτυπες ρυθμίσεις δίχως νομική δεσμευτικότητα<sup>49</sup> για τους διοικούμενους<sup>50</sup>, γεγονός που σημαίνει ότι τυχόν μη τήρησή τους δε συνιστά παράβαση νόμου<sup>51</sup>. Διαφορετικά είναι τα πράγματα στην περίπτωση που – όπως προαναφέρθηκε – εισάγουν εν τοις πράγμασι κανόνες δικαίου, δηλαδή ουσιαστικές διατάξεις κανονιστικού χαρακτήρα που τροποποιούν την έννομη τάξη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, θεωρία και νομολογία, ακολουθώντας τη γαλλικής προέλευσης προσέγγιση της «κανονιστικής εγκυκλίου» και υπό την προϋπόθεση, επιπλέον, ότι η συμμόρφωση των διοικούμενων καθίσταται εν τοις πράγμασι υποχρεωτική (υπό την έννοια ότι σε περίπτωση που ο διοικούμενος υιοθετήσει διαφορετική ερμηνεία από εκείνη της Διοίκησης είναι βέβαιο ότι θα αντιμετωπίσει συνέπειες τουλάχιστον σε επίπεδο διοικητικών κυρώσεων και προστίμων), δέχονται ότι οι εν λόγω πράξεις προσομοιάζουν σε εκτελεστές διοικητικές πράξεις. Ωστόσο, επειδή προϋπόθεση του υποστατού της κανονιστικής πράξης αποτελεί η τήρηση του συστατικού τύπου της δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως<sup>52</sup>, πράξη φέρουσα τα χαρακτηριστικά της «κανονιστικής εγκυκλίου» θεωρείται ανυπόστατη κανονιστική πράξη<sup>53</sup> και, κατά συνέπεια,

<sup>46</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.85-6.

<sup>47</sup> Εντελώς ενδεικτικά κυρίως ΣτΕ 710/2015 (σκ.9) και ΣτΕ 2291/2015, 17/2015. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι, προσεγγίζοντας με λογικά επιχειρήματα τη στάση της νομολογίας, μία άκρως ενδιαφέρουσα θέση παραθέτει ο Δελλής, υποστηρίζοντας ότι και αυτή «η δικαστική άρνηση της, *stricto sensu*, κανονιστικής φύσης του *soft law* έχει σχετική μάλλον αξία, στο μέτρο που δεν ισοδυναμεί αναγκαστικά με συνολική αποδοκιμασία της νομικής του σημασίας». Και συνεχίζει αναφέροντας ότι η άρνηση του δικαστή να εξομοιώσει το *soft law* με τυπικούς κανόνες δικαίου «διασώζει τις άτυπες ρυθμίσεις παρά τις υποβαθμίζει· δέσμιος και αυτός του θετικού δικαίου, εάν τους προσέδιδε κανονιστικό χαρακτήρα, θα όφειλε να τις εξοβελίσει από το νομικό κόσμο ελλείψει κανονιστικής εξουσιοδότησης», ΔΕΛΛΗΣ Γ., ό.π., σελ.135-6.

<sup>48</sup> Ενδεικτικά ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.67.

<sup>49</sup> «Η παράβαση εγκυκλίου, η οποία δεν αποτελεί κανόνα δικαίου και, συνεπώς, στερείται δεσμευτικού χαρακτήρα, δεν συνιστά πλημμέλεια που συνεπάγεται την ακύρωση της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης», ΓΕΡΟΝΤΑΣ Α., ό.π., σελ.65-66.

<sup>50</sup> «Απέναντι στους διοικούμενους, η διοικητική διάταξη δεν έχει καμμία δεσμευτική ισχύ και δεν υποχρεώνει κανένα πρόσωπο σε ενέργεια ή παράλειψη», ΤΑΧΟΣ Α., ό.π., σελ.147.

<sup>51</sup> «Η παράβαση της εγκυκλίου δεν αποτελεί παράβαση κανόνος δικαίου και δε θεμελιώνει λόγο ακύρωσης», ΚΟΡΣΟΣ Δ., *Διοικητικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος*, 4<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013, σελ.121.

<sup>52</sup> «Η διαδικαστική αυτή ενέργεια [...] αποτελεί προϋπόθεση της νομικής ολοκλήρωσης της πράξης, της γένεσής της στον νομικό κόσμο και όχι απλώς του κύρους της», άλλως «πρόκειται για συστατικό τύπο που συνδέεται με την υπόσταση της διοικητικής πράξης», ΓΩΓΟΣ Κ., *Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2017, σελ.36.

<sup>53</sup> Σχετικά με τις ανυπόστατες κανονιστικές πράξεις, βλέπε αντί άλλων, ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., «Η αρχή της νομιμότητας», στο: *Γενικές Αρχές Δημοσίου Δικαίου*, Επιμ. Αντωνίου Θ., Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ.206-8.

εκφεύγει του δικαστικού ελέγχου στερούμενη νόμιμης υπόστασης, ελλείψει δημοσίευσης<sup>54</sup>. Εντούτοις, για λόγους ασφάλειας δικαίου, «το Συμβούλιο της Επικρατείας ακυρώνει εγκυκλίους που εισάγουν κανονιστικές ρυθμίσεις και δεν έχουν δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως»<sup>55</sup>, δίχως η στάση αυτή του Ανώτατου Δικαστηρίου<sup>56</sup> να είναι, πάντως, συστηματική<sup>57</sup>. Αντιθέτως, η νομολογία του ΣτΕ είναι μάλλον περιστασιακή και αποσπασματική και – κυρίως – φειδωλή ως προς τον χαρακτηρισμό εγκυκλίων ως «κανονιστικών».

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, στο πλαίσιο του ιεραρχικού ελέγχου, τα παραπάνω εργαλεία είναι δεσμευτικά για τους υπαλλήλους της Διοίκησης. Ως εκ τούτου, η έκδοση *Εγκυκλίων, Οδηγιών και Κατευθυντήριων Γραμμών* συνιστά αυτοδέσμευση της Διοίκησης, διότι ως απόρροια του ιεραρχικού συστήματος οι υπάλληλοι της Διοίκησης οφείλουν να ερμηνεύουν και να εφαρμόζουν τη νομοθεσία υπό το φως των παραπάνω δεσμεύσεων<sup>58</sup>, «ιδιαίτερα όταν πρόκειται για εγκυκλίους, που αφορούν την ενιαία εφαρμογή των σχετικών νομοθετικών διατάξεων ή την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας»<sup>59</sup>. Με άλλα λόγια, η αυτοδέσμευση, ως περιορισμός της διακριτικής ευχέρειας, και η εφαρμογή της στο πλαίσιο του ιεραρχικού συστήματος δημιουργούν δικαιολογημένη πεποίθηση του διοικούμενου για συγκεκριμένη δράση της Διοίκησης<sup>60</sup>. Σε μια τέτοια περίπτωση, παρότι ενδεχόμενη διαφοροποίηση της δράσης της

<sup>54</sup> ΣτΕ 28/2009, 614/2009, 866/2014, 2257/2015, 3783/2015.

<sup>55</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., *Κανόνες soft law στο Διοικητικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2017, σελ.76 και τις εκεί παραπομπές στη νομολογία.

<sup>56</sup> Σύμφωνα με την Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, σε αυτήν την περίπτωση, «το ΣτΕ εφαρμόζει την θεωρία και τη νομολογία περί των 'οιονεί ανυπόστατων' διοικητικών πράξεων», ΚΟΝΤΟΓΙΩΡΓΑ-ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ Δ., ό.π., σελ.171.

<sup>57</sup> «Κατ' εξαίρεση η αίτηση ακυρώσεως θεωρείται παραδεκτή αν η προσβαλλόμενη πράξη έχει τύχει εφαρμογής από τη διοίκηση, οπότε η ακύρωσή της γίνεται εκ λόγων ασφάλειας δικαίου και έχει την έννοια της άρσης των επελθόντων διοικητικών αποτελεσμάτων», ΧΡΥΣΑΝΘΑΚΗΣ Χ., ό.π., σελ.109-10. Όσον αφορά το ίδιο ζήτημα, ο Γέροντας αναφέρει σχετικά: «Στην περίπτωση των κανονιστικών πράξεων που δεν έχουν δημοσιευθεί είναι ανυπόστατες και δεν παράγουν έννομες συνέπειες, όμως ως εκ της φύσεως και του περιεχομένου τους, αλλά και για λόγους ασφάλειας δικαίου (ΣτΕ 379/2005, 1204/2006) είναι ακυρωτέες προς αποφυγή του ενδεχομένου της εφαρμογής τους στο μέλλον (ΣτΕ 1290/2007, 87/2011). [...] Η ασφάλεια δικαίου επιβάλλει την ακύρωση και της μη εκτελεστής πράξης και καταρχήν απαραδέκτως προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης, εφόσον η διοίκηση υπολαμβάνει ότι από την προσβαλλόμενη μη εκτελεστή απορρέουν έννομα αποτελέσματα και δέσμευσή της ως προς τον τρόπο άσκησης της διακριτικής ευχέρειας (ΣτΕ 1243/2004)». Και όπως εύστοχα υποστηρίζει ο ίδιος περαιτέρω, «[η] δυνατότητα διαμόρφωσης με τις εγκυκλίους εννόμων συνεπειών, μεταξύ της διοίκησης και του πολίτη, σημαίνει ότι πρέπει να αναγνωριστεί ένα τεκμήριο, σύμφωνα με το οποίο όταν οι εγκύκλιοι και γενικά οι οδηγίες επηρεάζουν το καθεστώς άσκησης των θεμελιωδών δικαιωμάτων, έχουν σε περίπτωση αμφιβολίας ως προς τη φύση και το νομικό τους περιεχόμενο, χαρακτήρα εκτελεστών διοικητικών πράξεων», ΓΕΡΟΝΤΑΣ Α., ό.π., σελ.74 και 68. Βλέπε, όμως, και την αναφορά της Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, σε παλαιότερη, ωστόσο, μελέτη της και βάσει της διαθέσιμης έως τότε νομολογίας, ότι «η νομολογία επί των οιονεί ανυπόστατων πράξεων λύει το ζήτημα του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως κατά των κανονιστικών εγκυκλίων, εφόσον αυτές εφηρμόσθησαν από τη Διοίκηση», ΚΟΝΤΟΓΙΩΡΓΑ-ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ Δ., ό.π., σελ.173.

<sup>58</sup> «Οι εγκύκλιοι δημιουργούν με τη συνεχή εφαρμογή τους μια ομοιόμορφη διοικητική πρακτική, η οποία δεσμεύει τη διοίκηση να αντιμετωπίσει κατά τον ίδιο τρόπο όμοιες περιπτώσεις, εκτός αν αποχρώντες λόγοι δημοσίου συμφέροντος δικαιολογούν την απόκλιση», ΓΕΡΟΝΤΑΣ Α., ό.π., σελ.74.

<sup>59</sup> ΓΕΡΟΝΤΑΣ Α., ό.π., σελ.281.

<sup>60</sup> «[Το Συμβούλιο της Επικρατείας διατύπωσε], συναφώς, ως γενική αρχή του δικαίου, τη δυνατότητα αυτοδέσμευσης του διοικητικού οργάνου κατά την ενάσκηση της κατά νόμο διακριτικής του ευχέρειας, με

Διοίκησης δεν απαγορεύεται καταρχήν, εφόσον τελικώς προκριθεί, οφείλει να αιτιολογείται *in concreto* και ανάλογα με τα ειδικότερα πραγματικά περιστατικά και, επιπλέον, να εδράζεται σε λόγους γενικού συμφέροντος<sup>61</sup>. Σε διαφορετική περίπτωση, ο διοικούμενος μπορεί να προστατευτεί επικαλούμενος – αναλόγως – προσβολή της συνταγματικής αρχής της ισότητας και της αρχής του Κράτους Δικαίου, όπως αυτή εξειδικεύεται με τις αρχές της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της καλής λειτουργίας της διοίκησης<sup>62</sup>, και να επιδιώξει την ακύρωση ατομικής διοικητικής πράξης που εκδόθηκε υπό το φως των ως άνω «εργαλείων»<sup>63</sup>.

*iv. Δημοσιότητα και Ισχύς*

Αποτελεί κοινό τόπο στη θεωρία του Διοικητικού Δικαίου ότι η Δημόσια Διοίκηση<sup>64</sup> διέπεται εξολοκλήρου από την αρχή της νομιμότητας ως ειδικότερη εφαρμογή της αρχής του Κράτους Δικαίου και ως συνέπεια των αρχών της λαϊκής κυριαρχίας και του αντιπροσωπευτικού συστήματος. Ως εκ τούτου, δε νοείται δραστηριότητα της Διοίκησης εκτός του «μπλοκ» των κανόνων που συνθέτουν την ως άνω αρχή<sup>65</sup>. Η αρχή της νομιμότητας διασφαλίζει την προβλεψιμότητα της διοικητικής δράσης, παρέχοντας στους διοικούμενους τη δυνατότητα να γνωρίζουν εκ των προτέρων, μεταξύ άλλων «τα κριτήρια των επιλογών τους και τις διάφορες δυνατότητες απόφασης που διαθέτουν»<sup>66</sup>. Κατά συνέπεια, η Διοίκηση οφείλει να τηρεί την αρχή αυτή ακόμη κι όταν ο δικαστής δεν μπορεί να την ελέγξει για δικονομικούς λόγους, όπως όταν εκδίδει μη εκτελεστές πράξεις (πχ. εγκυκλίου), δεδομένου ότι τα εργαλεία *soft law* εν γένει – κατ' εφαρμογή της γενικής διοικητικής αρχής του ιεραρχικού ελέγχου<sup>67</sup> – ερμηνεύουν, συμπληρώνουν, εξειδικεύουν, προεκτείνουν το «σκληρό» δίκαιο και πρακτικά «διαμορφώνουν»

---

τον εκ των προτέρων καθορισμό εύλογων και αντικειμενικών κριτηρίων, τα οποία πρέπει να ανταποκρίνονται στον σκοπό του νόμου και τόνισε ότι το σύννομο των κριτηρίων αυτών υπόκειται στον έλεγχο του ακυρωτικού δικαστή, με αφορμή την προσβολή ατομικής διοικητικής πράξης που εκδόθηκε βάσει αυτών στη συγκεκριμένη περίπτωση, αναγνωρίζοντας πάντως, και τη δυνατότητα απόκλισης από αυτά εφόσον το επιβάλλει η ιδιομορφία της συγκεκριμένης περίπτωσης», ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.236 και τις εκεί παραπομπές στη νομολογία.

<sup>61</sup> «Κατά την ατομική εξειδίκευση των 'κανόνων' της η διοίκηση επιτρέπεται να αποκλίνει από τα δεδομένα της (άτυπης διοικητικής) αυτοδέσμευσης κατόπιν ειδικής αιτιολογίας, καθώς είναι επιτρεπτή η εις συγκεκριμένην περίπτωσιν απόκλιση από τα ούτως τεθέντα κριτήρια δια τον εν γένει τρόπον ασκήσεως της διακριτικής εξουσίας, όταν τούτο επιβάλλει εις την περίπτωσιν αυτήν, λόγω της ιδιαιτερότητός της, η προσήκουσα άσκησης της διακριτικής εξουσίας», ΜΑΘΙΟΥΔΑΚΗΣ Ι., ό.π., σελ.1284 και τις εκεί αναφορές και παραπομπές στη νομολογία.

<sup>62</sup> ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.95-97.

<sup>63</sup> «Η διοίκηση παραβιάζει τη συνταγματική αρχή της ισότητας, όταν στη συγκεκριμένη περίπτωση αποκλίνει χωρίς αποχρώντα λόγο από τη διοικητική πρακτική, μη τήρηση της οποίας μπορεί να προσβάλει την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη», ΓΕΡΟΝΤΑΣ Α., *Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου*, 1<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2014, σελ.74.

<sup>64</sup> Στη Δημόσια Διοίκηση εντάσσονται και οι Ανεξάρτητες Αρχές και συνεπώς και η ΑΑΔΕ. Ενδεικτικά, ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.286.

<sup>65</sup> «Μπλοκ της νομιμότητας», ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.87-88.

<sup>66</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., «Η αρχή της νομιμότητας», στο: *Γενικές Αρχές Δημοσίου Δικαίου*, Επιμ. Αντωνίου Θ., Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ.136.

<sup>67</sup> Ο ιεραρχικός έλεγχος, ως γενική αρχή του διοικητικού δικαίου που έχει αναγνωρισθεί από το ΣτΕ, αποκτά χαρακτήρα κανόνα δικαίου, «δηλαδή κανόνα του οποίου η παράβαση έχει νομικές συνέπειες», ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.67-8 (βλ. σχετικά και υποσημ.24 ανωτέρω).

το νόμο με αποτέλεσμα, ως εκ τούτου, να επηρεάζουν – έστω έμμεσα – τις βιοτικές σχέσεις των πολιτών.

Σε αυτό το πλαίσιο και πέρα από τη θεωρητική συζήτηση που αφορά την ανάγκη νομιμοποίησης<sup>68</sup> των εργαλείων soft law σε επίπεδο διαδικασίας με το αίτημα για υπαγωγή τους «σε ορισμένους κανόνες όσον αφορά την αρμοδιότητα έκδοσης [και] τη διαδικασία παραγωγής» τους, επιβεβλημένη φαίνεται ότι είναι και η δημοσιοποίησή τους, «αφενός για να είναι αντιτάξιμ[α] στον αποδέκτη και, αφετέρου, αυτός να έχει τη δυνατότητα επίκλησής του[ς] ενώπιον του συντάκτη αλλά και του δικαστή»<sup>69</sup>. Η ως άνω επιβεβλημένη ανάγκη δημοσιότητας των εργαλείων soft law πραγματοποιήθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με το νόμο 3861/2010, όπου με τα άρθρα 2-4 «*θεσπίζεται ο γενικός κανόνας της δημοσιότητας των πράξεων (όχι μόνο των εκτελεστών) των διοικητικών οργάνων με ανάρτησή τους στο διαδίκτυο*»<sup>70</sup>. Συγκεκριμένα, πέρα από τη γενική υποχρέωση ανάρτησης, μεταξύ άλλων, όλων των πράξεων που εκδίδουν όργανα της Διοίκησης, προβλέπεται ρητά και ειδικά (άρθρο 2, παρ.4, αριθμ.5) η ανάρτηση ερμηνευτικών εγκυκλίων και (άλλων) εγκυκλίων για την εφαρμογή της νομοθεσίας. Οι πράξεις αυτές, βάσει του άρθρου 3, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου, αναρτώνται στους οικείους δικτυακούς τόπους που κάθε όργανο κατά περίπτωση διατηρεί και – ειδικά οι μη εκτελεστές (βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2) – ισχύουν από την ανάρτησή τους. «*Κατά συνέπεια, πράξεις που δε δημοσιεύονται, όπως οι εγκύκλιοι, και δεν αναρτήθηκαν στο διαδίκτυο δεν εκτελούνται*»<sup>71</sup>.

#### Γ. Απαντήσεις υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης

Με το άρθρο 4, παράγραφος 1 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔσίας), υπό τον τίτλο «*Διεκπεραίωση υποθέσεων από τη Διοίκηση*», κατοχυρώνεται το δικαίωμα των διοικουμένων (και συνεπώς και των φορολογουμένων ως είδους προς γένος) να αιτούνται στις αρχές, οι οποίες, ακολούθως, οφείλουν να αποφαίνονται επί των αιτημάτων εντός γενικής προθεσμίας πενήντα (50) ημερών. Σύμφωνα με τη μάλλον κρατούσα γνώμη, η εν λόγω διάταξη «*δεν αποτελεί υλοποίηση της συνταγματικής ρύθμισης*»<sup>72</sup> του άρθρου 10 (παράγραφος 3) του Συντάγματος («δικαίωμα του αναφέρεσθαι στις αρχές»), η οποία υλοποιείται νομοθετικά με το άρθρο 4,

---

<sup>68</sup> Η νομιμοποίηση των εργαλείων του soft law μπορεί να επιτευχθεί διαμέσου διαδικαστικών εγγυήσεων της νομιμότητάς τους. Με αυτήν την έννοια και εφόσον προβλεφθούν κατηγορίες εργαλείων και νομικές διαδικασίες εκδόσεώς τους, παύει πλέον να γίνεται λόγος για νομιμοποίηση («ουσιαστική νομιμότητα» σύμφωνα με τον Μάνεση), δεδομένου ότι «*[κ]ατ' αντίθεση προς το νόμιμο, το νομιμοποιημένο δεν είναι έννοια νομική [...], δεν είναι αξιωματικό όπως το νόμιμο*» (ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., *Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2006, σελ.17), αλλά για «τυπική νομιμότητα» (για τη διάκριση μεταξύ «ουσιαστικής» και «τυπικής» νομιμότητας, βλ. ΜΑΝΕΣΗΣ Α., *Συνταγματικό Δίκαιο Ι*, Εκδοτικός Οίκος Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1980, σελ.83). Ως εκ τούτου, ενδεχόμενη κατηγοριοποίηση και πρόβλεψη διαδικασίας έκδοσης μπορεί να προσθέσει νέες νομικές βάσεις σε εκείνη της γενικής αρχής του ιεραρχικού ελέγχου εκπληρώνοντας την αρχή της ασφάλειας του δικαίου.

<sup>69</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., *Κανόνες soft law στο Διοικητικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2017, σελ.214-5.

<sup>70</sup> ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., ό.π., σελ.173.

<sup>71</sup> ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.58.

<sup>72</sup> ΜΟΥΖΟΥΡΑΚΗ Π., «Άρθρο 10», στο: Σπυρόπουλος Φ., Κοντιάδης Ξ., Ανθόπουλος Χ., Γεραπετρίτης Γ., *Σύνταγμα κατ' άρθρο ερμηνεία*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2017, σελ.247. Αντίθετα φαίνεται οι ΓΚΕΡΤΣΟΣ Β., ΠΥΡΓΑΚΗΣ Δ., *Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2015, σελ.49-50.

παράγραφος 4 και άρθρο 5, παράγραφος 6 του ΚΔΔσίας<sup>73</sup>. Ορθότερη φαίνεται η άποψη ότι η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 1 του ΚΔΔσίας εδράζεται στη γενική αρχή της χρηστής διοίκησης, από την οποία «*απορρέει ειδικότερα η υποχρέωση της Διοίκησης να ασκεί επικαίρως τις ανατιθέμενες σε αυτήν αρμοδιότητες και να συμπράττει, επικαίρως επίσης, σε ενέργειες από τις οποίες εξαρτάται [...] η ικανοποίηση εν γένει εννόμων συμφερόντων των διοικούμενων*»<sup>74</sup>.

Το δικαίωμα αυτό, με τους περιορισμούς που προβλέπονται ρητά από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 1 του ΚΔΔσίας, τυγχάνει εφαρμογής στο Δημόσιο εν γένει<sup>75</sup>, συμπεριλαμβανομένων των Ανεξαρτήτων Αρχών<sup>76</sup>, και, ως εκ τούτου, και της ΑΑΔΕ. Ως προς τη νομική του φύση, το δικαίωμα υποβολής αίτησης στις αρχές, που εδράζεται στο ως άνω άρθρο του ΚΔΔσίας, σε συνδυασμό με την καθιέρωση της υποχρέωσης απάντησης από αυτές, αποτελεί περίπτωση δικαιώματος που η θεωρία χαρακτηρίζει ως «δικαίωμα συμμετοχής»<sup>77</sup>. Εντούτοις, εξαιτίας του ότι δεν κατοχυρώνεται συνταγματικά, φαίνεται ότι δεν τίθενται καταρχήν όρια στον περιορισμό του. Ως εκ τούτου δε μπορεί να αποκλειστεί ακόμη και η πλήρης κατάργησή του.

Σε επίπεδο Φορολογικής Διοίκησης και βάσει της πρακτικής που επικρατεί εδώ και δεκαετίες (πολύ πριν την ανεξαρτητοποίησή της), τα ως άνω αιτήματα διατυπώνονται με τη μορφή «ερωτημάτων» που αφορούν – κυρίως – την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας σε συγκεκριμένες και, συνήθως, ειδικότερες περιπτώσεις. Τα εν λόγω αιτήματα/ερωτήματα απαντώνται διαμέσου μιας *suī generis* τυπολογίας που στο διοικητικό έγγραφο συνήθως αποτυπώνεται υπό τον τίτλο «ατομική διοικητική λύση»<sup>78</sup>. Ωστόσο, οι «λύσεις» αυτές, όπως και οι *Εγκύκλιοι*, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι πληρούν τα κριτήρια που θέτει η θεωρία ώστε να εντάσσονται στην ευρύτερη κατηγορία του *soft law*<sup>79</sup>.

Πάντως, οι χορηγούμενες στους φορολογούμενους απαντήσεις παρά το γεγονός ότι προσιδιάζουν σε εγκυκλίους, δεν έχουν τη φύση της «ερμηνευτικής εγκυκλίου», διότι είτε αποφαίνονται για συγκεκριμένη περίπτωση, είτε επιβεβαιώνουν ότι συντρέχουν (ή δε συντρέχουν) οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή συγκεκριμένων διατάξεων που αφορούν συγκεκριμένο φορολογούμενο. Κυρίως, όμως, αφενός δεν απευθύνονται γενικά στη διοίκηση

---

<sup>73</sup> Άρθρο 4, «*Διεκπεραίωση υποθέσεων από τη Διοίκηση [...] 4. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, να χορηγούν αμέσως πιστοποιητικά και βεβαιώσεις [...]*».

Άρθρο 5, «*Πρόσβαση σε έγγραφα [...] 5. Η χρονική προθεσμία για τη χορήγηση εγγράφων κατά τις παρ.1 και 2 ή την αιτιολογημένη απόρριψη της σχετικής αίτησης του πολίτη είναι είκοσι (20) ημέρες*».

<sup>74</sup> ΚΑΤΡΑΣ Ι., «Άρθρο 4», στο: *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2015, σελ.41.

<sup>75</sup> Βλέπε άρθρο 1 του ΚΔΔσίας, υπό τον τίτλο «Πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα».

<sup>76</sup> «*Στον ΚΔΔ, υπάγονται και οι Ανεξάρτητες Αρχές*», ΤΑΧΟΣ Α., *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας*, 4<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2009, σελ.21. Έτσι και οι ΓΚΕΡΤΣΟΣ Β., ΠΥΡΓΑΚΗΣ Δ., *Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2015, σελ.9 και 47.

<sup>77</sup> ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., *Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο II, Θεμελιώδη Δικαιώματα, Γενικό Μέρος*, Εκδόσεις ΘΕΜΙΣ, Αθήνα, 2012, σελ.20.

<sup>78</sup> Ο τίτλος «Ατομική Διοικητική Λύση» αποτελεί τον όρο που η ίδια η Φορολογική Διοίκηση κατά κανόνα χρησιμοποιεί στις σχετικές πράξεις.

<sup>79</sup> Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω (υπό II.B.i.), πληρούν τα τρία κριτήρια που θέτει η θεωρία, ήτοι **(α)** έχουν ως αντικείμενο «*τον προσανατολισμό της συμπεριφοράς των αποδεκτών τους*», **(β)** «*δε δημιουργούν οι ίδιες δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τους αποδέκτες τους*» και **(γ)** «*το περιεχόμενο και η διαδικασία κατάρτισης παρουσιάζουν ένα βαθμό τυποποίησης και δομής που τις εξομοιώνει με τους κλασικούς κανόνες δικαίου*», ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ. 204.

και τη λειτουργία της και, αφετέρου δε δημοσιοποιούνται ή δε δημοσιοποιούνται πάντα, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να γίνει λόγος για βεβαιότητα δημοσιοποίησής τους<sup>80</sup>. Ως εκ τούτου, η όποια ερμηνευτική υπεραξία που οι «λύσεις/απαντήσεις» αυτής της μορφής υπέχουν, είναι πιθανό να μπορεί να «κεφαλαιοποιηθεί» αποκλειστικά και μόνο από τον φορολογούμενο στον οποίο αυτές χορηγούνται, γεγονός που μπορεί με τη σειρά του να δημιουργήσει άνιση μεταχείριση σε εκείνους που ενδεχομένως αντιμετώπισαν όμοιο θέμα αλλά δε γνώριζαν τη σχετική ερμηνεία της Διοίκησης<sup>81</sup>. Συνεπώς, όσον αφορά την πρακτική εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 1, στις σχέσεις των φορολογουμένων με τη Φορολογική Διοίκηση, αυτή αποκτά ιδιαίτερο χαρακτήρα και – κυρίως – νόημα, δεδομένου ότι έχει εξελιχθεί σε σημαντικό βαθμό σε μία πρακτική ερωτήσεων-απαντήσεων που αφορά, συνήθως, την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, με αδιαμφισβήτητο περαιτέρω αντίκτυπο στην εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων.

### III. ΑΡΘΡΟ 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1

#### A. Ισχύουσα μορφή

*«Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους»<sup>82</sup>*

#### B. Προηγούμενη μορφή

*«Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται «στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους».*

#### Γ. Ερμηνεία και σχολιασμός

##### i. Πρώτο εδάφιο

Με το εδάφιο αυτό ανατίθεται εκ του νόμου στον επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης η αποκλειστική αρμοδιότητα έκδοσης *Εγκυκλίων* και *Οδηγιών*. Σύμφωνα με τη γενική διατύπωση στην πρώτη παράγραφο της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εφεξής ΚΦΔ), η σχετική αρμοδιότητα ανατίθεται ρητά στο Γενικό Γραμματέα<sup>83</sup>. Η

<sup>80</sup> Το άρθρο 321, παρ.10, του ν.4072/2012, το οποίο προβλέπει την ανάρτηση στο διαδίκτυο των διοικητικών λύσεων που εκδίδονται από τις φορολογικές διευθύνσεις της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών αποτελεί *lex imperfecta*, δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνει κύρωση, με αποτέλεσμα η δημοσιοποίηση των σχετικών λύσεων να είναι τουλάχιστον αβέβαιη.

<sup>81</sup> Ομοίως ο Φωτόπουλος Ι., ό.π., σελ.193(46).

<sup>82</sup> Η **έντονη γραφή** στις σχετικές διατάξεις και στα κείμενα της αιτιολογικών και άλλων εκθέσεων εξυπηρετεί στην ανάδειξη των κυριότερων σημείων που απασχολούν στην ερμηνευτική προσέγγιση που ακολουθεί.

<sup>83</sup> **«Προκειμένου αφενός να εξασφαλισθεί ομοιομορφία και συνέπεια στην εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και αφετέρου να παρέχονται κατευθυντήριες γραμμές στους φορολογούμενους και στα στελέχη της Φορολογικής Διοίκησης, με το άρθρο 9 δίνεται στο Γενικό Γραμματέα η δυνατότητα να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους».**



ανάθεση αυτή είχε πράγματι νόημα πριν την εισαγωγή της ΑΑΔΕ στο νομικό μας σύστημα, η οποία – όπως αναφέρθηκε ανωτέρω (υπό II.Α.) – αντικατέστησε και διαδέχθηκε (αρ.41, παρ.4, ν.4389/2016<sup>84</sup>) την προϋφιστάμενη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ). Για την ακρίβεια, η διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 είχε διττό σκοπό: πρώτον, να αναθέσει την αρμοδιότητα αποκλειστικά στον επικεφαλής της ΓΓΔΕ έναντι των άλλων οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης και, δεύτερον, να αποκλείσει ουσιαστικά από την εν λόγω αρμοδιότητα τον επικεφαλής της οργανωτικής δομής του Υπουργείου Οικονομικών, ήτοι τον Υπουργό, που, βάσει του ιεραρχικού μοντέλου διοίκησης, τελούσε ως ιεραρχικά προϊστάμενος του Γενικού Γραμματέα<sup>85</sup>. Και εάν η διατύπωση «*δύναται να εκδίδει*» στο νόμο και στην αιτιολογική έκθεση φαίνεται ότι αφήνει ένα περιθώριο να υποτεθεί η διατήρηση της αρμοδιότητας του Υπουργού (στο πλαίσιο του ιεραρχικού ελέγχου) και, ως εκ τούτου, η από κοινού άσκησή της με το Γενικό Γραμματέα (κάτι που από άποψη διοικητικής πρακτικής θα ήταν εντελώς απρόσφορο και αναποτελεσματικό), η ρητή αναφορά στο σκοπό να «*εξασφαλιστεί ομοιομορφία και συνέπεια στην εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και αφετέρου να παρέχονται κατευθυντήριες γραμμές στους φορολογούμενους και στα στελέχη της φορολογικής διοίκησης*» στην ίδια παράγραφο της αιτιολογικής έκθεσης, δεν καταλείπει αμφιβολία ότι σκοπός της διάταξης ήταν να προβλέψει αποκλειστική αρμοδιότητα στο Γενικό Γραμματέα, αποκλείοντας ταυτόχρονα τον Υπουργό από οιαδήποτε αρμοδιότητα όσον αφορά το θέμα. Κατόπιν αυτών, καθίσταται σαφές ότι η λέξη «*δύναται*» αναφέρεται στη διακριτική ευχέρεια του Γενικού Γραμματέα, ο οποίος κατά τα άλλα έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα της έκδοσης εγκυκλίων<sup>86</sup>, και όχι σε από κοινού αρμοδιότητα με τον Υπουργό.

Τούτων δοθέντων και δεδομένης της κατάργησης της ΓΓΔΕ και της ανάθεσης των αρμοδιοτήτων της στην ΑΑΔΕ, η πρόβλεψη ανάθεσης της αρμοδιότητας έκδοσης πράξεων soft law στον επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης καθίσταται μάλλον περιττή. Η διάταξη στην αρχική της μορφή είχε νόημα, επειδή η Φορολογική Διοίκηση, με τη μορφή της ΓΓΔΕ, υπαγόταν οργανωτικά στη δομή του Υπουργείου Οικονομικών και, ως εκ τούτου ο επικεφαλής της Γενικός Γραμματέας είχε (έστω τυπικά) ιεραρχικά ανώτερο, τον Υπουργό, ο οποίος απολάμβανε κατά τεκμήριο την αρμοδιότητα έκδοσης εγκυκλίων. Με τη σύσταση της ΑΑΔΕ, η ανάγκη αυτή φαίνεται να τίθεται εκποδών, δεδομένου ότι ιεραρχικά ανώτερος στην Ανεξάρτητη Αρχή είναι ο Διοικητής αυτής, ο οποίος απολαμβάνει προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας<sup>87</sup> και, ως εκ τούτου, βρίσκεται, αναμφίλεκτα, εκτός της οργανωτικής ενότητας του Υπουργείου Οικονομικών και, συνεπώς, εκτός της ιεραρχικής σχέσης που απορρέει από αυτή. Επομένως, καμία πρόβλεψη για την ανάθεση αρμοδιότητας έκδοσης εγκυκλίων δεν καθίσταται αναγκαία, διότι αυτή προκύπτει πλέον, αφενός εκ του συστατικού νόμου της ΑΑΔΕ (άρ.2, παρ.2, περ.δ', ν. 4389/2016<sup>88</sup>) και, αφετέρου

---

<sup>84</sup> «*Η Αρχή υπεισέρχεται αυτοδικαίως και χωρίς καμία άλλη διατύπωση στα δικαιώματα, στις απαιτήσεις, στις υποχρεώσεις και στις πάσης φύσεως έννομες σχέσεις και στις εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις της καταργούμενης ΓΓΔΕ [...]».*

<sup>85</sup> Σχετικά με το ζήτημα του ιεραρχικού ελέγχου του Γενικού Γραμματέα από τον ιεραρχικά προϊστάμενο Υπουργό βλ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Σ., ό.π., σελ.926-7, και την αντίθετη άποψη από ΚΟΥΤΝΑΤΖΗ Σ-Ι., ό.π., σελ.21.

<sup>86</sup> Η αρμοδιότητα αυτή της ΑΑΔΕ αποτυπώνεται και στο άρθρο 2, παράγραφος 2, περίπτωση δ', του συστατικού νόμου (ν.4389/2016) της ΑΑΔΕ (βλ. κατωτέρω, υποσημ.89).

<sup>87</sup> Άρθρο 1, παράγραφος 2 του νόμου 4389/2016.

<sup>88</sup> «*2. Η Αρχή έχει, ιδίως, τις ακόλουθες αρμοδιότητες: [...] δ) την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών και λοιπών διοικητικών εγγράφων που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και στην*

από τη γενική διοικητική αρχή της αρμοδιότητας άσκησης ιεραρχικού ελέγχου από τον επικεφαλής της οργανωτικής ενότητας που είναι ο Διοικητής της ΑΑΔΕ (δίχως να αποκλείεται καταρχήν η μεταβίβαση της σχετικής αρμοδιότητας σε άλλα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης).

Περαιτέρω, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η διάκριση στο νόμο μεταξύ «ερμηνευτικών εγκυκλίων» και «οδηγιών για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας», σε συνδυασμό μάλιστα με την αναφορά στην αιτιολογική έκθεση σε «κατευθυντήριες γραμμές». Δεδομένου ότι όλες οι παραπάνω δυνατότητες δράσεως του Διοικητή της ΑΑΔΕ συνιστούν εργαλεία soft law, από τη διάταξη αυτή φαίνεται να προκύπτει μία υποτυπώδης κατηγοριοποίηση<sup>89</sup> των ως άνω. Ειδικότερα η διάκριση φαίνεται ότι αφορά, αφενός, σε ερμηνευτικές *Εγκυκλίους*, προκειμένου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, «να εξασφαλισθεί ομοιομορφία και συνέπεια στην εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας», και, αφετέρου, σε *Οδηγίες ή Κατευθυντήριες Γραμμές* για την ειδικότερη εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας<sup>90</sup>. Και πάντως, δεν καταλείπεται αμφιβολία ότι η σχετική διάταξη διακρίνει καταρχήν δύο εργαλεία soft law, τα οποία, ωστόσο, εξυπηρετούν τελικώς δύο όχι και τόσο διαφορετικούς σκοπούς: οι μεν ερμηνευτικές *Εγκυκλίους* την ευρύτερη ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας και, κατά συνέπεια, την εξειδίκευση της διακριτικής ευχέρειας της Φορολογικής Διοίκησης, οι δε *Οδηγίες/Κατευθυντήριες Γραμμές* (που μάλλον συμπίπτουν, όπως υποστηρίχθηκε ανωτέρω, ως προς το σκοπό τους) τον περιορισμό της διακριτικής ευχέρειας της Φορολογικής Διοίκησης, όπου αυτή υφίσταται, και την αυτοδέσμευσή της ως προς την άσκηση των αρμοδιοτήτων της (βλ. ανωτέρω υπό II.B.ii.β.), με απώτερο στόχο την εμπέδωση της ασφάλειας δικαίου.

#### ii. Δεύτερο εδάφιο

Το εδάφιο αυτό προβλέπει τη υποχρέωση δημοσίευσης των Ερμηνευτικών Εγκυκλίων στον ιστότοπο της Φορολογικής Διοίκησης. Θέτει δε ως απαραίτητη προϋπόθεση της ισχύος τους τη δημοσίευσή τους. Πριν την ανάλυση των σημαντικότερων ζητημάτων που ανακύπτουν από τη διάταξη, σημειώνεται ότι η τροποποίηση της διάταξης με το άρθρο 12, παράγραφος 1, του νόμου 4474/2017, δίχως να έχει κάποια ιδιαίτερη ερμηνευτική σημασία, αποτελεί παρακολούθημα της διαδοχής της ΓΓΔΕ από την ΑΑΔΕ. Είναι σχεδόν αυτονόητο ότι, εφόσον ο Διοικητής της ΑΑΔΕ είναι

---

*εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας που σχετίζεται με τους τομείς αρμοδιότητάς της».*

<sup>89</sup> Στην εν λόγω κατηγοριοποίηση μπορεί κανείς να διακρίνει δειλά και σε αδρές γραμμές στοιχεία τυποποίησης, τουλάχιστον ως προς τη διάκριση και το ουσιαστικό περιεχόμενο ερμηνευτικών εγκυκλίων και *Οδηγιών/Κατευθυντήριων Γραμμών* προς την κατεύθυνση που προτρέπει η θεωρία (ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., *Κανόνες soft law στο Διοικητικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2017, σελ.214).

<sup>90</sup> Εντύπωση προκαλεί η σύνδεση των *Κατευθυντήριων Γραμμών* με τους φορολογούμενους, στους οποίους επίσης απευθύνονται, καίτοι αναμφίλεκτα αποτελούν μέσα εσωτερικής τάξης της Διοίκησης που απευθύνεται στους υπαλλήλους αυτής! Η σχετική αναφορά στην αιτιολογική έκθεση (όχι στο νόμο) προσδίδει στοιχεία κανονιστικής ποιότητας σε κείμενα που κατά τα άλλα δεν έχουν καμία κανονιστική ισχύ (κατευθυντήριες γραμμές) και επιρρωννύει τη θέση της θεωρίας για το «ότι η σημασία της εγκυκλίου είναι αντιστρόφως ανάλογη της θέσης της στην ιεραρχία των πηγών του δικαίου» και για το ότι διαμέσου «του μηχανισμού των εγκυκλίων» (στον οποίο συμπεριλαμβάνονται όλα τα εργαλεία soft law) η Διοίκηση «ασκεί και υπέρπουσα κανονιστική δραστηριότητα, παράγοντας πληθώρα άτυπων κειμένων ενός 'υπογείου δικαίου'». Αντί άλλων βλ. ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.48-9.

πλέον αρμόδιος για την έκδοση των Εγκυκλίων, αυτές θα δημοσιοποιούνται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ. Ως εκ τούτου, η τροποποίηση της διάταξης είναι, τελικώς, μάλλον νομοτεχνικής φύσεως.

Περαιτέρω, η διάταξη φαίνεται, ωστόσο, ότι παρουσιάζει δύο ερμηνευτικά ζητήματα. Το πρώτο ζήτημα προκύπτει από την αναφορά σε δημοσίευση μόνον των ερμηνευτικών Εγκυκλίων, σιωπώντας όσον αφορά *Οδηγίες* ή *Κατευθυντήριες Γραμμές*. Το δεύτερο ζήτημα σχετίζεται με την ειδική πρόβλεψη δημοσίευσης και ισχύος των Ερμηνευτικών Εγκυκλίων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση καθεαυτή, δεδομένου ότι υφίσταται ήδη γενική διάταξη (άρ.2, παρ.4, αριθμ.5, ν. 3861/2010<sup>91</sup> σε συνδυασμό με το άρ.4, παρ.2 του ίδιου) με την ίδια πρόβλεψη (βλ. ανωτέρω υπό II.B.iv), η οποία, μάλιστα, από το συνδυασμό της με τη διάταξη του άρθρου 3, παράγραφος 1, εδάφια α' και δ', του νόμου 3861/2010<sup>92</sup>, καταλαμβάνει ως έχει και την ΑΑΔΕ ως ανεξάρτητη αρχή.

Αναλυτικά, ως προς το πρώτο, η αναφορά σε ερμηνευτικές Εγκυκλίους θα πρέπει κατ' ορθή ερμηνεία να περιλαμβάνει καταρχήν όλα τα εργαλεία soft law, μη εξαιρουμένων των *Οδηγιών/Κατευθυντήριων Γραμμών* που μετέρχεται η Φορολογική Διοίκηση, και όχι μόνον τις ερμηνευτικές Εγκυκλίους. Η ασάφεια εντός του κανόνα δικαίου με τη φαινομενικά ειδική γραμματική αναφορά σε ερμηνευτικές Εγκυκλίους οφείλεται στο ότι ο νομοθέτης φαίνεται ότι εκφράστηκε στενότερα του δέοντος. Είναι, άλλωστε, σαφές ότι τα εργαλεία soft law πάσχουν, εγγενώς, από ασάφεια όσον αφορά τα ειδικότερα χαρακτηριστικά τους (βλ. ανωτέρω υπό II.B.ii.β.). Σε αυτό αναμφίλεκτα συντείνει η έλλειψη σαφούς κατηγοριοποίησής τους. Εντούτοις, είναι επίσης ακριβές ότι τα εργαλεία soft law παρουσιάζουν αποχρώσεις ομοιότητες όσον αφορά τα γενικά χαρακτηριστικά και το σκοπό τους. Τούτων δοθέντων, οι ως άνω αποχρώσεις ομοιότητες μπορούν, στην παρούσα περίπτωση, διαμέσου της χρήσης του ερμηνευτικού «επιχειρήματος της αναλογίας»<sup>93</sup>, σε συνδυασμό με το ερμηνευτικό επιχείρημα «εκ του μείζονος περί ελάσσονος» (a maiori ad minus)<sup>94</sup>, να οδηγήσουν – διαμέσου διασταλτικής ερμηνείας – στη θεραπεία της πλημμέλειας της στενότερης του δέοντος έκφρασης του νομοθέτη<sup>95</sup>.

Ειδικότερα, δεδομένου ότι οι ερμηνευτικές Εγκυκλίοι παρουσιάζουν αποχρώσεις ομοιότητες ως προς τη φύση τους με τις *Κατευθυντήριες Γραμμές* και τις *Οδηγίες*, με την επίκληση του επιχειρήματος της αναλογίας, αξιώνεται όμοια ρύθμιση για όλες τις περιπτώσεις εργαλείων soft law, συμπεριλαμβανομένων και των *Οδηγιών/Κατευθυντήριων Γραμμών*, «ακριβώς διότι η μη ρυθμισμένη περίπτωση παρουσιάζει αποχρώσα ομοιότητα με τις ρυθμισμένες από τον κανόνα δικαίου περιπτώσεις»<sup>96</sup>. Ακολουθώντας, με δεδομένο ότι η αναφορά σε ερμηνευτικές Εγκυκλίους

<sup>91</sup> «Στο διαδίκτυο αναρτώνται: [...] 5) ερμηνευτικές εγκυκλίοι για την εφαρμογή της νομοθεσίας» και «[...] πράξεις του άρθρου 2 αναρτώνται στο διαδίκτυο κατά τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο και ισχύουν από την ανάρτησή τους».

<sup>92</sup> «Οι πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 του παρόντος νόμου αναρτώνται αμελλητί στο Διαδίκτυο με μέριμνα του οργάνου που τις εξέδωσε». «Οι πράξεις [...] των ανεξάρτητων και ρυθμιστικών αρχών [...] αναρτώνται στους κατά περίπτωση οικείους δικτυακούς τόπους που αυτά διατηρούν».

<sup>93</sup> Βλ. αντί άλλων, ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., *Η Ερμηνεία του Συντάγματος*, εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1999, σελ.87-8.

<sup>94</sup> Βλ. αντί άλλων, ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., *ό.π.*, σελ.88-90.

<sup>95</sup> Αυτές ακριβώς οι αποχρώσεις ομοιότητες είναι που αποκλείουν, εξάλλου, οιαδήποτε αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, ήτοι εφαρμογή «του από του εναντίου ή εκ του αντιθέτου επιχείρημα», ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., *ό.π.*, σελ.90.

<sup>96</sup> ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., *ό.π.*, σελ.88.

γίνεται ως έννοια γένους – εκφράζοντας, δηλαδή, το σύνολο των εργαλείων soft law και εντοπίζοντας εξορισμού σε όλα αυτά τα εργαλεία αποχρώσεις ενδείξεις σύμφωνα με το ερμηνευτικό επιχείρημα «εκ του μείζονος περί ελλάσσονος» (a maiori ad minus) – το νόημα της έννοιας των ερμηνευτικών εγκυκλίων μπορεί να διασταλεί, διευρύνοντας το γράμμα του κανόνα, ώστε να συμπεριληφθεί στο κανονιστικό του πεδίο και η περίπτωση των *Οδηγιών/Κατευθυντήριων Γραμμών*<sup>97</sup>.

Ως προς το δεύτερο ερμηνευτικό ζήτημα, ήτοι την ειδική πρόβλεψη δημοσίευσης και ισχύος των Ερμηνευτικών Εγκυκλίων που εκδίδονται από τη Φορολογική Διοίκηση, ενόψει της υφιστάμενης γενικής διάταξης, η οποία προβλέπει το ίδιο για όλες τις ανεξάρτητες αρχές, αυτή φαίνεται καταρχήν περιττή. Οι μόνοι λόγοι που ενδεχομένως δικαιολογούν την ειδική πρόβλεψη είναι η όποια επιπλέον αξία που μπορεί να έχουν οι *Εγκύκλιοι* της Φορολογικής Αρχής, δεδομένου του τεχνικού χαρακτήρα των κανόνων του φορολογικού δικαίου, καθώς και η μακροχρόνια διοικητική πρακτική που έχει επικρατήσει ως προς αυτές. Εντούτοις, και οι δύο παραπάνω δικαιολογητικές βάσεις δεν μπορούν να αιτιολογήσουν επαρκώς την επανάληψη μίας ρύθμισης που ήδη υφίσταται και η οποία, εντέλει, αναμφίβολα ρυθμίζει καταρχήν και τα της ΑΑΔΕ ως ανεξάρτητης αρχής.

#### IV. Άρθρο 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 2

##### A. Ισχύουσα μορφή

*«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».*

##### B. Προηγούμενη μορφή

*«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας».*

##### Γ. Ερμηνεία και σχολιασμός

###### i. Πρώτο εδάφιο

Το εδάφιο αυτό συνιστά τη σημαντικότερη διάταξη του άρθρου 9. Όπως αναπτύχθηκε ανωτέρω (υπό II.B.iii.), οι ερμηνευτικές *Εγκύκλιοι* στο πλαίσιο του προληπτικού ιεραρχικού ελέγχου δεσμεύουν τους αποδέκτες τους, ήτοι τους υπαλλήλους της Διοίκησης, και κατ' επέκταση την ίδια τη Φορολογική Διοίκηση έναντι των φορολογουμένων. Επιπλέον, τυχόν απόκλιση από αυτές πλήττει - σύμφωνα με τη θεωρία - τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της καλής λειτουργίας της διοίκησης, ως ειδικότερων εκφράσεων της αρχής της νομιμότητας και του κράτους δικαίου. Ως εκ τούτου, ακόμη κι αν η διάταξη του πρώτου εδαφίου εξέλπτε, σε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση, όπως εκπροσωπείται από την

<sup>97</sup> Η ερμηνευτική αυτή προσέγγιση υιοθετείται από τούδε και εξής. Κατά συνέπεια, όπου στη συνέχεια του άρθρου γίνεται αναφορά σε *Εγκυκλίους* ή ερμηνευτικές *Εγκυκλίους*, σε αυτές περιλαμβάνονται όλα τα εργαλεία soft law (συμπεριλαμβανομένων ασφαλώς *Οδηγιών* και *Κατευθυντήριων Γραμμών*).

ΑΑΔΕ, υπαναχωρούσε από εκπεφρασμένη ερμηνευτική Εγκύκλιο και αντέτεινε τη νεότερη προσέγγισή της προς οιονδήποτε φορολογούμενο, χειροτερεύοντας με τον τρόπο αυτόν τη θέση του φορολογούμενου (επιβάλλοντας πχ. φόρο ή πρόστιμο), τότε ο φορολογούμενος, σε πιθανή προσφυγή του κατά πράξεων που εκδόθηκαν προς διαφορετική κατεύθυνση από εκείνη που θέτουν οι σχετικές Εγκυκλίους, θα μπορούσε να επικαλεστεί παράβαση των ως άνω γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου. Συνεπώς, η δέσμευση των υπαλλήλων και του επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης (δηλαδή της Φορολογικής Διοίκησης εν γένει) προκύπτει ήδη από τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, τις οποίες ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί<sup>98</sup>.

Η αξία της διάταξης αυτής, εντούτοις, έγκειται κυρίως στο γεγονός ότι ουσιαστικά «σκληραίνει» ρητά εις βάρος της Φορολογικής Διοίκησης και υπέρ του φορολογούμενου πράξεις soft law. Προσδίδει δηλαδή ισχύ διατάξεως νόμου σε εργαλεία soft law, που δεν έχουν καταρχήν αυτόν το σκοπό. Με άλλα λόγια, η διάταξη αυτή επιτρέπει σε κάθε φορολογούμενο, σε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση αποστεί από Εγκυκλίους της, να τις επικαλεστεί για να δικαιολογήσει τη θέση και τη δράση του, ως εάν είχαν ισχύ διατάξεων νόμου. Επιτρέπει, επομένως, στον φορολογούμενο, σε οποιαδήποτε φάση της διαδικασίας (ακόμη και σε περίπτωση προσφυγής, ενδικοφανούς ή δικαστικής), να επικαλείται την ισχύ ερμηνευτικών Εγκυκλίων που εκδόθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση, ως λόγων ακύρωσης εκτελεστών διοικητικών πράξεων<sup>99</sup>. Άλλως, δράση της Φορολογικής Διοίκησης εκτός του πλαισίου της αυτοδέσμευσής της, που τίθεται διαμέσου Εγκυκλίων, απαγορεύεται ρητά από το νόμο, γεγονός που κατ' αποτέλεσμα προσδίδει στις Εγκυκλίους ισχύ διατάξεων νόμου που ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να επικαλεστεί έναντι της Διοίκησης (χωρίς να ισχύει και το αντίθετο) σε οιαδήποτε φάση της διαδικασίας.

Είναι εμφανές ότι με την εν λόγω διάταξη οροθετούνται, από τη μία πλευρά οι έννοιες της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και, από την άλλη, η γενική αρχή της αυτοδέσμευσης της Φορολογικής Διοίκησης. Αναγνωρίζεται, δηλαδή, το δικαίωμα του φορολογούμενου να επικαλείται Εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης με ισχύ διατάξεων νόμου, με ό,τι αυτό σημαίνει περαιτέρω, αλλά και περιορίζεται το δικαίωμα του φορολογούμενου να επικαλείται τις ως άνω αρχές του δικαίου στις περιπτώσεις που οι κρίσιμες Εγκυκλίους ανακληθούν<sup>100</sup> ή οι διατάξεις τις οποίες αφορούν τροποποιηθούν ή εκλείψουν. Η αναγνώριση και ο προσδιορισμός του δικαιώματος επίκλησης Εγκυκλίων αποτελεί ταυτόχρονα και περιορισμό του, ειδικά στις περιπτώσεις ανάκλησης ή τροποποίησης των Εγκυκλίων<sup>101</sup>,

<sup>98</sup> Το γεγονός αυτό δεν έχει ασφαλώς κάποια επίπτωση ως προς τη νομική φύση των Εγκυκλίων που, ως νομικές πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης, παραμένουν μη δεσμευτικές για τους φορολογούμενους

<sup>99</sup> Φαίνεται, ως εκ τούτου, να ικανοποιείται σε κανονιστικό επίπεδο η προγενέστερη παραίτηση της θεωρίας πως «θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το soft law δεσμεύει το ρυθμιστή, με αποτέλεσμα η παράβασή του να στοιχειοθετεί λόγο ακύρωσης και εν γένει παρανομίας της λαμβανόμενης ατομικής διοικητικής πράξης», ΔΕΛΛΗΣ Γ., ό.π., σελ.136.

<sup>100</sup> Η παραπομπή σε πράξη ανάκλησης («ανακληθούν») στη γραμματική διατύπωση της διάταξης, δημιουργεί από μόνη της συνειρμούς, δεδομένου ότι στο διοικητικό δίκαιο ανακαλούνται εκτελεστές διοικητικές πράξεις. Ακόμη και από αυτήν μόνη τη διατύπωση μπορεί να διαφανεί καταρχήν η σύγκλιση μεταξύ «σκληρού» και «ηπίου» δικαίου, που τελικώς πραγματώνεται με την εν λόγω διάταξη. Περαιτέρω, όσον αφορά το ζήτημα της ανάκλησης, μέρος θεωρίας επισημαίνει ότι αυτή θα πρέπει να γίνεται ρητά, με τρόπο πανηγυρικό, και ότι δεν αρκεί η έμμεση ή σιωπηρή ανάκληση (ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι., ό.π., σελ.192(42).

<sup>101</sup> Η γραμματική διατύπωση ως προς την τροποποίηση της εγκυκλίου στην προηγούμενη μορφή του άρθρου ήταν πράγματι προβληματική και εντέλει ασαφής, διότι από αυτή μπορούσε να εκληφθεί ότι η τροποποίηση εγκυκλίου χωρούσε μόνον σε περίπτωση τροποποίησης της υπό ερμηνεία διάταξης, κάτι το

δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές περιορίζεται – και ορθά – για το μέλλον, όχι μόνον η επίκληση των σχετικών *Εγκυκλίων* καθεαυτών, αλλά ακόμη και η επίκληση των ως άνω διοικητικών αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, δεδομένου ότι δεν πληρούνται πλέον οι όροι τήρησής τους. Εν κατακλείδι, με την εν λόγω διάταξη η καταρχάς δυνατότητα διοικητικής αυτοδέσμευσης της Φορολογικής Διοίκησης που ερείδεται σε γενική αρχή του δικαίου αποκτά κανονιστικά χαρακτηριστικά, δεσμεύει τη Φορολογική Διοίκηση περιορίζοντας τη διακριτική της ευχέρεια και, κυρίως, επιτρέπει στον φορολογούμενο να επικαλείται τους εν λόγω περιορισμούς – που αποκτούν ισχύ διατάξεων νόμου – έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, σε οιαδήποτε φάση της φορολογικής διαδικασίας, αλλά και σε περίπτωση προσφυγής στο δικαστήριο.

*ii. Δεύτερο εδάφιο*

Η διατύπωση του εδαφίου αυτού είναι προβληματική, με αποτέλεσμα να δημιουργεί ερμηνευτικά ζητήματα που οδηγούν σε ανορθολογικά αποτελέσματα. Η συσχέτιση της χειροτέρευσης της θέσης των φορολογούμενων με τη μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της διοίκησης είναι καταρχήν εκτός πλαισίου νομιμότητας. Είναι πασίδηλη και, κυρίως, αναμφίλεκτη η συμφωνία θεωρίας και νομολογίας ως προς την καταρχήν έλλειψη δεσμευτικότητας των *Εγκυκλίων* για τους διοικούμενους (βλ. ανωτέρω υπό II.B.iii.). Ως εκ τούτου, καμία *Εγκύκλιος* της Φορολογικής Διοίκησης δεν είναι δεσμευτική για τους φορολογούμενους, ούτε παράγει καθεαυτή οιαδήποτε αποτελέσματα εις βάρος τους. Είναι από κανονιστικής απόψεως αδιάφορο για τους φορολογούμενους ποια είναι η ερμηνευτική προσέγγιση της Φορολογικής Διοίκησης<sup>102</sup>, εκτός εάν, ακολουθώντας τη, μπορούν, εφόσον χρειαστεί, να την επικαλεστούν εις βάρος της και, μάλιστα, με ισχύ διατάξεως νόμου (βλέπε ανάλυση προηγούμενου εδαφίου). Εάν η Φορολογική Διοίκηση είχε τη διακριτική ευχέρεια να τροποποιεί κατά το δοκούν τις *Εγκυκλίους* της, μη λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραπάνω θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου, η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου θα ήταν άνευ ουσίας. Και αντίστροφα, η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου έχει αξία μόνον εφόσον η Φορολογική Διοίκηση ασκεί την αρμοδιότητά της να τροποποιεί *Εγκυκλίους* προσαυξητικά, με την έννοια ότι νέες *Εγκυκλίους* μπορούν, μεν, να προσθέτουν στοιχεία στην ήδη εκπεφρασμένη ερμηνευτική προσέγγιση, δίχως όμως να τροποποιούν ουσιωδώς το βασικό συλλογισμό, που εδράζεται στη διάταξη του νόμου, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της ερμηνείας, ειδικά μάλιστα όταν η εν λόγω δεν έχει υποστεί τροποποίηση.

Η υπό ερμηνεία διάταξη του δευτέρου εδαφίου δεν έχει νομική αξία. Είναι, εντούτοις, αποκαλυπτική για το πώς η Φορολογική Διοίκηση (και όχι μόνο) αντιλαμβάνεται σε δικαιοπολιτικό επίπεδο την αρμοδιότητά της να εκδίδει *Εγκυκλίους*. Πρόκειται για μian αντίληψη που είναι καταρχήν εξωνομική και που φαίνεται ότι εμφιλοχωρεί, ωστόσο, και σε αυτήν τη «συνείδηση» του νομοθέτη. Η διάταξη είναι, επίσης, αποκαλυπτική για την παγιωμένη εδώ και δεκαετίες στρεβλή πρακτική, σύμφωνα με την οποία οι *Εγκυκλίους* της Φορολογικής

---

οποίο αντιβαίνει σε οιαδήποτε ορθολογική διοικητική πρακτική, τηρουμένων, πάντοτε, των αρχών της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της καλής λειτουργίας της Διοίκησης.

<sup>102</sup> «[Τ]όσον ενώπιον της Διοίκησης όσο και ενώπιον του δικαστή, αρκεί η επίκληση του ίδιου του εφαρμοστέου και ερμηνευόμενου κανόνα δικαίου, οπότε οι εγκυκλίους αυτές στερούνται και δικονομικής σημασίας», ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ Ε., ό.π., σελ.106.

Διοίκησης έχουν στην πράξη αντικαταστήσει τους κανόνες φορολογικού δικαίου – τους οποίους κανονικά θα έπρεπε απλώς να ερμηνεύουν για εσωτερική χρήση της Διοίκησης – τείνοντας να καταστήσουν καταχρηστικά, στην πράξη, την ερμηνεία τους από τη Φορολογική Διοίκηση «αυθεντική»<sup>103</sup>. Συνεπώς, αν και εκ πρώτης όψεως το εδάφιο αυτό «προτείνεται κατ' εφαρμογή των **συνταγματικών** αρχών της χρηστής διοίκησης (ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.) και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης (ΣτΕ Ολ 2034/2011, ΣτΕ 1508/2002, ΣτΕ 3777/2008, ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.), που επιβάλλουν ιδίως τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων **κανονιστικών ρυθμίσεων**» (η έμφαση του γράφοντος) – όπως ρητά αναφέρει η αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 12 του νόμου 4474/2017 (με το οποίο τροποποιείται το άρθρο 9 του νόμου 4174/2013) – δεν αποτελεί τελικώς τίποτε περισσότερο από μία απτή απόδειξη της νομικά προβληματικής πρακτικής του «νομοθετείν» διαμέσου εγκυκλίων, ή, αλλιώς, της «υφέρουσας» αρμοδιότητας της διοίκησης, που καταλύει στην πράξη βασικές αρχές του δικαίου, τις οποίες μάλιστα επικαλείται ως νόμιμη βάση<sup>104</sup>.

Εν κατακλείδι, η διάταξη του πρώτου εδαφίου αρκεί αφεαυτής ώστε να διασφαλίσει τα δικαιώματα του φορολογούμενου. Επιπλέον, δεσμεύει τη Φορολογική Διοίκηση για το μέλλον και θεμελιώνει το δικαίωμα του φορολογούμενου να επικαλείται την αυτοδέσμευσή της, διαμέσου των εγκυκλίων που εκδίδει σε όλες τις στάσεις της φορολογικής και διοικητικής διαδικασίας. Εντούτοις, η αναφορά σε αναδρομικότητα ισχύος Εγκυκλίων και η συσχέτισή της με τους φορολογούμενους είναι άστοχη. Η έννοια της αναδρομικότητας αφορά διατάξεις νόμου και όχι *Εγκυκλίους* της Διοίκησης. Ειδικότερα, μάλιστα, όσον αφορά τα περιθώρια αναδρομικότητας των διατάξεων στο φορολογικό δίκαιο, αυτά ορίζονται ρητά στο συνταγματικό κείμενο (άρ.78, παρ.2). Δε νοείται αναδρομικότητα της ερμηνείας, ήτοι αλλαγή της ερμηνευτικής προσέγγισης της Διοίκησης προς οιαδήποτε κατεύθυνση, η οποία μπορεί να διαφοροποιείται ουσιωδώς από την αρχική, άνευ ετέρου και, κυρίως, άνευ αλλαγής του νομοθετικού πλαισίου<sup>105</sup>. Εξάλλου, ακόμη και σε μια τέτοια περίπτωση, η ερμηνευτική προσέγγιση της Φορολογικής Διοίκησης, δεν αφορά καταρχάς τους φορολογούμενους. Τους αφορά, μόνον, εφόσον μπορούν να την επικαλεστούν βάσει της διάταξης του πρώτου εδαφίου, για να την αντιτάξουν στην

<sup>103</sup> Σχετικά με την αυθεντική ερμηνεία, βλέπε παραπάνω, υποσημ.32.

<sup>104</sup> Σημειώνεται, μεν, πρώτον, ότι ουδεμία αναφορά σε «**συνταγματική**» αρχή της χρηστής διοίκησης γίνεται στις επικαλούμενες αποφάσεις του ΣτΕ και, δεύτερον, ότι η εν λόγω νομολογία αναφέρεται, όπως είναι φυσικό, σε «**κανονιστικές**» ρυθμίσεις και όχι σε πράξεις δίχως κανονιστική ισχύ, όπως οι *Εγκύκλιοι*, κάτι το οποίο σημαίνει ότι η αναφορά στην αιτιολογική έκθεση συνιστά ένα προφανές λογικό άλμα και κατ' επέκταση σφάλμα. Περαιτέρω, δε, όσον αφορά την επικαλούμενη από την αιτιολογική έκθεση αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, αυτή αναφέρεται στο σκεπτικό των αποφάσεων ως έκφραση της συνταγματικής αρχής του Κράτους Δικαίου και της απορρέουσας από αυτή αρχή της νομιμότητας και όχι αυτοτελώς. Κατόπιν αυτών, η αναφορά της σχετικής νομολογίας δεν αιτιολογεί την ανάγκη υιοθέτησης της σχετικής διάταξης, όπως διατυπώνεται ρητά στην αιτιολογική έκθεση, και – αν μη τι άλλο – προκαλεί προβληματισμό για τη σκοπιμότητά της.

<sup>105</sup> Ως εκ τούτου και με αφορμή το υπό σχολιασμό εδάφιο θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οιαδήποτε αλλαγή στην ερμηνευτική προσέγγιση φορολογικής διάταξης, άνευ προηγούμενης αλλαγής της νομοθεσίας, πλήττει ευθέως την αρχή του κράτους δικαίου από την οποία πηγάζει η αρχή της νομιμότητας και όλες οι προαναφερθείσες αρχές. Επιπλέον, πιθανή ανάγκη αλλαγής της ερμηνευτικής προσέγγισης, δίχως να έχει προηγηθεί αλλαγή της νομοθεσίας, φανερώνει είτε σοβαρά ζητήματα ασάφειας του κανόνα δικαίου που ερμηνεύει, είτε σοβαρά ζητήματα ανεπάρκειας στην ερμηνευτική δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης, από την οποία πρέπει, εντέλει, να προστατευθεί ο φορολογούμενος.

Φορολογική Αρχή. Συνεπώς, η διάταξη του δευτέρου εδαφίου αποτελεί παράδειγμα κακής νομοθέτησης<sup>106</sup>, αν όχι – σε μια ακραία ερμηνευτική προσέγγιση – προσπάθεια νομιμοποίησης της «υφέρπουσας» αρμοδιότητας της Φορολογικής Διοίκησης να νομοθετεί διαμέσου εγκυκλίων.

V. Άρθρο 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 3

A. Ισχύουσα μορφή

*«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους».*

B. Ερμηνεία και σχολιασμός

Η διάταξη της παραγράφου αυτής θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι λειτουργεί προς επίρρωση (και μόνον) της πάγιας νομολογίας και της κρατούσας άποψης της θεωρίας (βλ. ανωτέρω υπό II.B), σύμφωνα με τις οποίες οι *Εγκύκλιοι* συνιστούν μέσα εσωτερικής τάξης της Διοίκησης, δίχως κανονιστική ισχύ και δεσμευτικό χαρακτήρα για τους διοικούμενους. Συνεισφέρει, δηλαδή, στην εκπλήρωση της γενικής αρχής της ασφάλειας του δικαίου, η οποία, ως γνωστόν, αποτελεί εξειδίκευση της συνταγματικής αρχής του κράτους δικαίου. Εντούτοις, από νομικής άποψης δεν είναι υπερβολή να υποστηριχθεί ότι τίθεται ως εκ περισσού και ότι ενδεχόμενη παράλειψή της δε θα επέφερε διαφορετικό αποτέλεσμα ως προς το νομικό χαρακτηρισμό της φύσης των *Εγκυκλίων εν γένει*. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή ρυθμίζει αποκλειστικά και μόνον τις σχέσεις της Φορολογικής Διοίκησης με τους υπαλλήλους της, η ρυθμιζόμενη από αυτή ύλη αποτελεί, τελικώς, αντικείμενο *Εγκυκλίου ή Κατευθυντήριων Γραμμών*, που θα μπορούσε η πρώτη να απευθύνει προς διευκρίνιση και καθοδήγηση στο πλαίσιο της ιεραρχικής δομής στους δεύτερους.

VI. Άρθρο 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 4

A. Ισχύουσα μορφή

*«Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα».*

B. Ερμηνεία και σχολιασμός

Η διάταξη της παραγράφου αυτής δημιουργεί προβληματισμό ως προς το σκοπό της. Αυτός φαίνεται ότι είναι, από τη μία πλευρά, να τεθεί πρακτικά εκποδών η όποια αξία οιασδήποτε απάντησης ή άποψης υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης, δίχως, από την άλλη, να στερείται

---

<sup>106</sup> Την όποια περίπτωση, το υπό σχολιασμό εδάφιο να συνιστά μια κακή νομοτεχνική διατύπωση, δεν υποστηρίζει, πάντως, η αιτιολογική έκθεση, η οποία αναφέρει: «Στο πλαίσιο αυτό, η εν λόγω διάταξη προτείνεται για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων που μεταγενέστερη μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Διοίκησης έχει ως συνέπεια την αναδρομική χειροτέρευση της θέσης του φορολογούμενου. Έτσι, προβλέπεται ότι η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση του φορολογούμενου» (η έμφαση του γράφοντος).



από αυτόν η δυνατότητα να την εκφράσει εγγράφως. Οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης, όπως άλλωστε και όλοι οι υπάλληλοι της Διοίκησης εν γένει, υποχρεούνται βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1 του ΚΔΔσίας (βλ. ανωτέρω υπό II.Γ.) να απαντούν σε αιτήματα και ερωτήσεις σχετικά με ζητήματα για τα οποία έχουν έννομο συμφέρον. Συνεπώς, εάν εξέλιπε η εν λόγω διάταξη, οιοσδήποτε φορολογούμενος θα μπορούσε να απευθύνεται σε υπαλλήλους οιασδήποτε βαθμίδας της Φορολογικής Διοίκησης, οι οποίοι με τη σειρά τους θα όφειλαν να απαντούν άνευ ετέρου στο πλαίσιο που θέτει το άρθρο 9, παράγραφος 2, του ΚΦΔ (και πάντως, βάσει των δεσμευτικών γι' αυτούς εγκυκλίων που έχει τυχόν εκδώσει ο επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης).

Στην περίπτωση, αντίθετα, που ο νομοθέτης επιθυμούσε να αφαιρέσει από τους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης την παραπάνω αρμοδιότητα που τους ανατίθεται από το άρθρο 4, παράγραφος 1 του ΚΔΔσίας και προκειμένου να μην θίξει τον πυρήνα του δικαιώματος των φορολογούμενων να απευθύνονται στη Φορολογική Διοίκηση, δεν είχε παρά να επιφυλάξει την αποκλειστική αρμοδιότητα απόφασης για τα αιτήματα των φορολογουμένων στον επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης, όπως άλλωστε έχει προβλέψει για την έκδοση Εγκυκλίων στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ΚΦΔ. Η προκύπτουσα αντινομία μιας υποθετικής ειδικής διάταξης που θα προέβλεπε την ως άνω αποκλειστική αρμοδιότητα του επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης, με τη γενική διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 1 του ΚΔΔσίας, θα θεραπευόταν λόγω της ειδικότητας της πρώτης σε σχέση με τη δεύτερη. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι κατά γενική ερμηνευτική αρχή του δικαίου «ο ειδικός νόμος κατίζει του γενικού: *lex specialis derogat legi generali*»<sup>107</sup>, η ειδική ρύθμιση, που θα προέβλεπε την αποκλειστική αρμοδιότητα του επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης να αποφαινεται για τα αιτήματα των φορολογουμένων, θα κατίσχυε της γενικής διάταξης του ΚΔΔσίας.

Εντούτοις, η διάταξη, όπως εισάγεται, αφενός ενέχει προφανή αντίφαση και αφετέρου φαίνεται ότι προσκρούει σε γενικές αρχές του δικαίου<sup>108</sup>. Πράγματι, το γεγονός ότι οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης έχουν αρμοδιότητα (και αντίστοιχη υποχρέωση) βάσει του ΚΔΔσίας να ανταποκρίνονται γραπτώς<sup>109</sup> στα αιτήματα/ερωτήματα των φορολογουμένων βρίσκεται σε αντινομία με το ότι – βάσει ρητής διάταξης του ΚΦΔ – οι σχετικές απόψεις ή απαντήσεις δε δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση. Επ' αυτού σημειωτέα τα ακόλουθα: *πρώτον*, η διατήρηση της αρμοδιότητας του άρθρου 4, παράγραφος 1 του ΚΔΔσίας, από τη στιγμή που η εφαρμογή του δεν παράγει αποτελέσματα για τους τρίτους, δεν εξυπηρετεί τους φορολογούμενους παρά μόνον υπό την αίρεση της «επικύρωσής» του εν είδει του επιβαλλόμενου κατασταλτικού (και μάλιστα ουσιαστικού κατασταλτικού) ιεραρχικού ελέγχου από τον επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης· *δεύτερον*, η διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 4 του ΚΦΔ, προσκρούει στη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου, δεδομένου ότι έχει ως αποτέλεσμα οι

<sup>107</sup>Βλέπε, αντί άλλων, ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., ό.π., σελ.98.

<sup>108</sup> Χαρακτηριστική είναι η εύστοχη αναφορά στην Έκθεση της Διεύθυνσης Επιστημονικών Μελετών της Βουλής επί του Νομοσχεδίου «Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (στο οποίο συμπεριλαμβάνεται ο ΚΦΔ), με την οποία «[ε]πισημαίνεται ότι, στο μέτρο που οι [...] 'απαντήσεις ή απόψεις' έχουν διατυπωθεί εγγράφως από αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης, η προτεινόμενη ρύθμιση αντίκειται στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση».

<sup>109</sup> Η διάκριση στη διάταξη μεταξύ απαντήσεων (υπονοώντας σε ερωτήματα;) και διατύπωσης απόψεων (σε οιοδήποτε άλλο αίτημα;) δε φαίνεται να έχει κάποια ερμηνευτική αξία.

απαντήσεις των υπαλλήλων να τελούν υπό τη διαρκή αίρεση ενός ενδεχόμενου και επικείμενου κατασταλτικού ουσιαστικού ιεραρχικού ελέγχου. Σε τι λοιπόν αποβλέπει;

Το ζήτημα εδώ είναι πρακτικό. Με τη διάταξη αυτή επιδιώκεται να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της έκδοσης εγγράφων που προέρχονται από διαφορετικές υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης με περιεχόμενο που (α) δε μπορεί να ελεγχθεί κεντρικά εάν συνάδει με τις κατευθυντήριες γραμμές της Φορολογικής Διοίκησης, για την έκδοση των οποίων αποκλειστική αρμοδιότητα έχει ο επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης και (β) μπορεί να ερμηνεύει την ίδια περίπτωση με διαφορετικούς τρόπους, ανάλογα με το ποια υπηρεσία επιλαμβάνεται, όταν η υπό κρίση περίπτωση παρουσιάζει ερμηνευτικά προβλήματα. Συνεπώς, η βασική επιδίωξη της διάταξης είναι η διασφάλιση του ιεραρχικού ελέγχου σε κεντρικό επίπεδο, από τον επικεφαλής της Φορολογικής Διοίκησης, αφαιρώντας οιαδήποτε ισχύ από τις κατά περίπτωση απαντήσεις επιμέρους υπηρεσιών.

Δυστυχώς, ο τρόπος που επιλέχθηκε για την υλοποίηση του ως άνω θεμιτού καταρχήν στόχου είναι και νομικά προβληματικός, αλλά και πρακτικά άστοχος<sup>110</sup>. Νομικά προβληματικός, διότι προσκρούει ως κανόνας στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου, και άστοχος, διότι, αφενός δε διασφαλίζει ότι τελικά δε θα εκδοθούν σχετικές αντιφατικές απαντήσεις (με αποτέλεσμα να μπορεί να προκαλέσει ανασφάλεια δικαίου στους φορολογούμενους) και, αφετέρου δεν αποστερεί κανονιστικής αξίας τις απαντήσεις επιμέρους υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, με ό,τι συνέπειες μπορεί αυτό να συνεπάγεται<sup>111</sup>.

Τέλος, σε ένα καταληκτικό σχόλιο, σημειώνεται ότι σε κανένα σημείο του Κώδικα δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη για ειδικότερες περιπτώσεις όπου απαντήσεις από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση. Ως εκ τούτου, η τελευταία φράση της παραγράφου 4 (*«εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα»*) καθίσταται άνευ αντικειμένου και τίθεται ουσιαστικά ως εκ περισού.

## VII. Άρθρο 9 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 5

### A. Ισχύουσα μορφή

*«Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριθής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».*

### B. Προηγούμενη μορφή

*«Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, δεν του επιβάλλεται πρόστιμο ανακριθούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης».*

<sup>110</sup> Ομοίως ο ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι., ό.π., σελ.193(46).

<sup>111</sup> Για παράδειγμα, βλέπε σχετικά ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Σ., «Tax Rulings: προεκτάσεις στην ελληνική πραγματικότητα», *ΘΠΔΔ 8-9/2018*, σελ.702-7, όπου υποστηρίζεται ότι δε μπορεί να αποκλειστεί θεωρητικά ο χαρακτηρισμός απαντήσεων υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης ως “tax rulings”, που ενδέχεται υπό προϋποθέσεις να «ενεργοποιούν» περαιτέρω τη νομοθεσία περί κρατικών ενισχύσεων.

## Γ. Ερμηνεία και σχολιασμός

Η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε<sup>112</sup> με το άρθρο 12, παράγραφος 1, του νόμου 4474/2017. Όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση, σκοπός της αντικατάστασης φαίνεται ότι ήταν η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της. Συγκεκριμένα, η διάταξη στην προηγούμενη μορφή της προέβλεπε την εξαίρεση του φορολογούμενου από το πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, το οποίο προβλέπεται ειδικά στο άρθρο 58 του ΚΦΔ<sup>113</sup>, υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος είχε ακολουθήσει τις *Εγκυκλίους* της Φορολογικής Διοίκησης. Ως εκ τούτου, στην προηγούμενη μορφή της η διάταξη φαίνεται να περιόριζε το δικαίωμα του φορολογούμενου να αντιτάξει στη Φορολογική Διοίκηση *Εγκυκλίους* που η τελευταία εξέδωσε, μόνο στην περίπτωση έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 34 του ΚΦΔ), ήτοι έπειτα από φορολογικό έλεγχο. Κάτι τέτοιο, ωστόσο, δε είχε νόημα, διότι οιαδήποτε επιβολή προστίμου (με εξαίρεση, ενδεχομένως, κάποιες διαδικαστικές παραβάσεις) έπεται, λογικά, της διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Συνεπώς, η ειδική αναφορά στο πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης δημιουργούσε μάλλον σύγχυση και, ενδεχομένως, επιπλέον ερμηνευτικά ζητήματα, ως προς το ποια πρόστιμα και παραβάσεις καταλαμβάνονταν από τη διάταξη τελικώς.

Επομένως, παρά το γεγονός ότι η νομοθετική παρέμβαση στην παράγραφο αυτή φαίνεται να κομίζει οφέλη στη σαφήνιά της, επιβάλλεται, μολταυτά, να σημειωθεί ότι - σε μια συνολική θεώρηση του εν λόγω άρθρου - φαίνεται ότι και αυτή τίθεται ως εκ περισσού. Η διάταξη της παραγράφου 2 αρκεί αφεαυτής ώστε ο φορολογούμενος να έχει δικαίωμα να αντιτάξει στη Φορολογική Διοίκηση τις *Εγκυκλίους* της σε οιαδήποτε φάση της διαδικασίας, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων που αφορούν υποβολή δηλώσεων προς εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων. Είναι και στο σημείο αυτό εμφανές ότι η ύλη που σκοπεύει να ρυθμίσει η εν λόγω διάταξη αποτελεί αντικείμενο εγκυκλίου, δεδομένου ότι εξειδικεύει την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 2, με σκοπό να παρέχει ουσιαστικά κατευθύνσεις στους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης στην ειδικότερη περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις ακολουθώντας τις σχετικές οδηγίες που είχε εκδώσει ο Διοικητής της ΑΑΔΕ.

## VIII. ANTI ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ

Από την παραπάνω ανάλυση καθίσταται σαφές ότι *Εγκύκλιοι, Οδηγίες και Κατευθυντήριες Γραμμές* ως εργαλεία soft law αποσκοπούν στην ερμηνεία των διατάξεων και στον προσδιορισμό των νομικών εννοιών, με στόχο το συντονισμό και την εναρμόνιση της άσκησης της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης. Με άλλα λόγια, ratio της ύπαρξης των ως άνω εργαλείων αποτελεί η κατά κυριολεξία αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση της εκάστοτε γραφειοκρατικής δομής, η οποία οφείλει να οριοθετείται από την αρχή της νομιμότητας, ως ειδικότερη έκφραση

<sup>112</sup> Η λέξη «*αναδιατυπώνεται*» στην αιτιολογική έκθεση του σχετικού νόμου δεν είναι ακριβής. Δεν πρόκειται για αναδιατύπωση, αλλά για αντικατάσταση που επιφέρει σημαντικές αλλαγές ως προς το πεδίο εφαρμογής της διάταξης και την ύλη που ρυθμίζει.

<sup>113</sup> Η λογική της κύρωσης που επιβάλλεται με το άρθρο αυτό είναι η επιβολή προστίμου σε ποσοστό, κατά περίπτωση, επί του ποσού της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ άμεσου ή διοικητικού προσδιορισμού φόρου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ήτοι επί του ποσού της διαφοράς μεταξύ προσδιορισμού φόρου που προκύπτει κατά δήλωση, χωρίς φορολογικό έλεγχο, και προσδιορισμού φόρου που προκύπτει έπειτα από φορολογικό έλεγχο.

της αρχής του Κράτους Δικαίου. Η διάταξη του άρθρου 9 του ΚΔΦ φαίνεται ότι έρχεται να αναγνωρίσει μια εξελικτικά διαμορφούμενη πραγματικότητα και, τελικά, να εγκολπώσει μια χρόνια πρακτική της Φορολογικής Διοίκησης, αυτή των Εγκυκλίων, εντάσσοντάς τη στην αρχή της νομιμότητας<sup>114</sup>. Όπως αναλύθηκε παραπάνω, η εν λόγω διάταξη «σκληραίνει» πράξεις soft law σε βάρος της Φορολογικής Διοίκησης και υπέρ του φορολογούμενου, δίνοντας στον τελευταίο τη δυνατότητα να τις επικαλεστεί ως παράβαση νόμου για να επιδιώξει την ακύρωση εκτελεστών πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης.

Όστόσο, πέρα από τη σημαντική αυτή εξέλιξη στον τομέα του φορολογικού, αλλά και του ευρύτερου διοικητικού και – εντέλει – δημοσίου δικαίου, η γραμματική διατύπωση της διάταξης, όπως και η αιτιολογική έκθεση περιέχουν στοιχεία από τα οποία διαλανθάνει η παγιωμένη κατά τα άλλα αντίληψη για την πραγματική αξία των εν ευρεία εννοία Εγκυκλίων της Φορολογικής Διοίκησης erga omnes. Και εάν μεν η επιμονή των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης να ενεργούν αποκλειστικά στο πλαίσιο που χαράσσουν οι Οδηγίες της έχει έρεισμα στην ιεραρχική δομή της Δημόσιας Διοίκησης εν γένει, η προσήλωση της Αγοράς σε έγγραφα που καταρχάς – σύμφωνα με τη θεωρία – δεν την αφορούν, δικαιολογείται μόνον εν μέρει<sup>115</sup>. Όποια κι αν είναι πάντως η εξήγηση, η διαπίστωση ότι στην πράξη οι *Εγκύκλιοι* της Φορολογικής Διοίκησης έχουν από μακρού χρόνου σχεδόν αντικαταστήσει τους κανόνες φορολογικού δικαίου είναι πασιδήλη, συνεισφέροντας, ως εκ τούτου, στην έτι περαιτέρω νομιμοποίηση της «υφέρπουσας» αρμοδιότητας της Φορολογικής Διοίκησης να «νομοθετεί» ουσιαστικά διαμέσου Εγκυκλίων.

Η παραπάνω πρακτική, όταν λαμβάνει χώρα, εκτός του ότι αποτελεί προφανές πλήγμα στην αρχή της νομιμότητας, φαίνεται ότι πλήττει επιπλέον και την κοινοβουλευτική αρχή<sup>116</sup>, ειδικά έπειτα από την πλήρη ανεξαρτητοποίηση της Φορολογικής Διοίκησης και της εισαγωγής στο νομικό μας σύστημα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Η αυτονόητη έλλειψη ιεραρχικού ελέγχου της ΑΑΔΕ και ο διαπιστωμένος από τη θεωρία εν γένει ελλειμματικός κοινοβουλευτικός έλεγχος των Ανεξαρτήτων Αρχών<sup>117</sup>, σε συνδυασμό με τις ιδιαιτερότητες της ΑΑΔΕ<sup>118</sup> ως αρχής συλλογής των δημοσίων εσόδων, αλλά και της διαφανόμενης εξάρτησης του Υπουργείου Οικονομικών από την τεχνογνωσία της τελευταίας, ενδεχομένως να καθιστά σε κάποιες περιπτώσεις την εν τοις πράγμασι διαπιστωμένη τάση καθιέρωσης μιας αόριστης «υφέρπουσας αρμοδιότητας» σε

---

<sup>114</sup> «Η αντικειμενική αδυναμία του νομοθέτη να προβλέπει τις κοινωνικές ανάγκες και τάσεις του μέλλοντος είναι δεδομένη. Ο νομοθέτης χρειάζεται κάποιο κίνητρο για να προβεί σε μια συγκεκριμένη ρύθμιση. Και το κίνητρο αυτό δεν προκύπτει παρά από την εξελικτικά διαμορφούμενη κοινωνική πραγματικότητα», ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Φ., «Η κανονιστική δύναμη του πραγματικού», *ΤοΣ*, 2/1983, σελ.122.

<sup>115</sup> Πιθανές εξηγήσεις για την πρόσληψη της κανονιστικής αξίας των Εγκυκλίων της Φορολογικής Διοίκησης από την Αγορά είναι, **(α)** η υποχρέωση καταβολής του μεγαλύτερου μέρους των βεβαιωμένων φόρων και προστίμων ως προαπαιτούμενης για την προσφυγή κατά πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνδυασμό με το υπερβολικά εκτεταμένο χρονικό διάστημα που απαιτείται για την επίλυση των φορολογικών διαφορών, καθώς και **(β)** το αυξημένο διοικητικό κόστος επίλυσης των φορολογικών διαφορών σε σχέση με το διοικητικό κόστος της εκ των προτέρων συμμόρφωσης.

<sup>116</sup> ΚΟΥΤΝΑΤΖΗΣ Σ-Ι., ό.π., σελ.28-30.

<sup>117</sup> Εντελώς ενδεικτικά, ΛΑΖΑΡΑΚΟΣ Γ., *Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2010, σελ.97 και – κυρίως – ΚΟΥΤΝΑΤΖΗΣ Σ-Ι., ό.π., σελ.24-6, με εξαντλητική παράθεση της σχετικής βιβλιογραφίας.

<sup>118</sup> ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Σ., «Η αναζήτηση ενός προτύπου διοικητικής μεταρρύθμισης και τα όριά του: Το παράδειγμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων», *ΤοΣ* 3-4/2016, σελ. 943-5, προδημοσιευμένο σε: [www.constitutionalism.gr/dimitriou-arhi-dimosion-esodon/](http://www.constitutionalism.gr/dimitriou-arhi-dimosion-esodon/)

μοναδικό τρόπο ρύθμισης των σχέσεων Διοίκησης και φορολογουμένων. Συνεπώς, παρά το γεγονός ότι η διάταξη του άρθρου 9 βρίσκεται σίγουρα προς τη σωστή κατεύθυνση, η μέθεξη της ΑΑΔΕ σε εργαλεία soft law θα πρέπει, ενδεχομένως, να επανεξεταστεί και να οριοθετηθεί, επιτάσσοντας *«ακόμη και την τυποποίηση των πράξεων αυτών (έστω και αν η τυποποίηση «άτυπων» ρυθμίσεων ενέχει μία αντίφαση) και την πρόβλεψη του τρόπου παραγωγής τους στο θετικό δίκαιο»*<sup>119</sup>.

---

<sup>119</sup> ΔΕΛΛΗΣ Γ., ό.π., σελ.136.