



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604562
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

12-04-2016

Αριθμός απόφασης:

1387

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθμό πρωτ. Δήλωσης Ρητής Επιφύλαξης – Αίτησης της προσφεύγουσας, με την υποβολή της δήλωσης φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθμό πρωτ. Δήλωσης Ρητής Επιφύλαξης – Αίτησης της προσφεύγουσας, με την υποβολή της δήλωσης φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση τουτμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθμό πρωτ. Δήλωση Ρητής Επιφύλαξης – Αίτησης της προσφεύγουσας, με την υποβολή της δήλωσης φορολογικού έτους 2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της ως άνω δήλωσης ρητής επιφύλαξης φορολογικού έτους 2014 και να της επιστραφεί ο καταβληθείς φόρος, συνολικού ποσού €, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. η ζημιά από την ανταλλαγή των ομολόγων, κατ' εφαρμογή του προγράμματος για την αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, συντελέστηκε κατά τη χρήση 2012, και βαρύνει τη χρήση αυτή. Συνεπώς, η ζημιά αυτή έπρεπε να εκπεσθεί στο σύνολό της τη χρήση 2012 και το υπόλοιπο της ζημιάς να μεταφερθεί για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.

2. τα ομόλογα που έλαβαν βάσει του άρθρου 77 του Ν. 3867/2010, δεν έφεραν τα χαρακτηριστικά των ομολόγων ως επενδυτικών προϊόντων, αλλά ήταν απλώς πιστωτικοί τίτλοι, που εκδόθηκαν για εξόφληση απαιτήσεών τους, έναντι των δημόσιων νοσοκομείων κατά τα έτη 2008-2009. Ούτως, η υποχρεωτική ανταλλαγή με νέα ομόλογα μικρότερης ονομαστικής αξίας και μεγαλύτερης διάρκειας, η μη έκπτωση της όλης ζημιάς κατά τη χρήση 2012, και η αδυναμία μεταφοράς του συνόλου της υπολειπόμενης ζημιάς προς έκπτωση στην επίμαχη χρήση 2014 προσβάλλει και απαλλοτριώνει την περιουσία της προσφεύγουσας χωρίς νόμιμο λόγο και χωρίς τη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων.

3. κατά τα έτη που γεννήθηκαν οι απαιτήσεις έναντι των δημόσιων νοσοκομείων η προσφεύγουσα και οιεταιρείες κατέβαλαν στη ελληνικό Δημόσιο φόρους συνολικού ποσού

4. το περιουσιακό δικαίωμα και η επιχειρηματική δραστηριότητα πλήττονται βάνανυσα με την επίμαχη νομοθετική ρύθμιση, γιατί δεν συνεκτιμάται και ζημιά από την αποτίμηση των ομολόγων στη λήξη της χρήσης 2014.

5. ακόμη και αν υποτεθεί, ότι η επίμαχη νομοθετική ρύθμιση υπαγορεύτηκε για λόγους δημοσίου ή γενικότερου συμφέροντος, η παραδοχή αυτή δεν αναιρεί το γεγονός ότι οι επίμαχες διατάξεις παραβιάζουν το περιουσιακό δικαίωμα και πλήττει βάνανυσα την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας.

6. οι επίμαχες διατάξεις είναι αντισυνταγματικές, διότι παραβιάζουν την αρχή της αναλογικότητας

7. η αρχή της ισότητας όλων των Ελλήνων πολιτών αποτελεί θεμελιώδη συνταγματική αρχή και περιλαμβάνει όχι μόνο την ισότητα των πολιτών έναντι του νόμου, αλλά και την ισότητα του νόμου έναντι των πολιτών.

8. το κράτος υποχρεούται να λαμβάνει υπόψη τη πραγματική φοροδοτική ικανότητα εκάστου φορολογούμενου.

9. βάσει του άρθρου 4 του ν. 2238/94, για τη εξεύρεση του συνολικού καθαρού εισοδήματος συναθροίζονται τα καθαρά εισοδήματα κάθε πηγής, κατά την άθροιση δε αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων, και έτσι, εάν διαπιστωθεί ζημιά στο εισόδημα μιας πηγής γίνεται συμψηφισμός με το κέρδος του εισοδήματος άλλης πηγής, και συνεπώς το συνολικό εισόδημα εμφανίζεται μειωμένο κατά το αρνητικό στοιχείο

Συνεπώς η διάταξη του άρθρου 27§2 του ν. 4172/2013. η οποία αποτελεί μεταφορά της διάταξης του άρθρου 105§13 του ν. 2238/94, είναι αντισυνταγματική, ως παραβιάζοντας τις διατάξεις των άρθρων 4§§1 & 5, 7§3 & 25§4 του Συντάγματος, αντίκειται στη αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, είναι μη νόμιμη και συνεπώς μη εφαρμοστέα και καταστρατηγεί τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και ασφάλειας του δικαίου, καθώς είναι αντίθετες με το άρθρο του Πρώτου Πρόσθετου πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου, του άρθρου 6

παρ 1 της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Ένωσης και με το άρθρο 17 παρ.. 1 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

A. Σύντομο ιστορικό -ισχύον νομοθετικό πλαίσιο -σχετικές Θέσεις της διοίκησης

Στη προσφεύγουσα περιήλθαν ομόλογα συνολικής ονομαστικής αξίας €, τα οποία προέκυψαν από εξόφληση απαιτήσεων της έναντι των δημόσιων νοσοκομείων κατά τα έτη 2008 & 2009, κατ' εφαρμογή του άρθρου 27 του Ν 3867/2010.

Στο πλαίσιο της αναδιατάξεως του ελληνικού χρέους σύμφωνα με τον Ν. 4050/2012, καθορίστηκε η διαδικασία τροποποιήσεως των τίτλων εκδόσεως ή εγγυήσεως του Ελληνικού Δημοσίου και με την κατά εξουσιοδότηση του εν λόγω νόμου εκδοθείσα με αριθμ 5/24-2-2012 πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου, τα προαναφερόμενα ομόλογα, που δόθηκαν για την εξόφληση των απαιτήσεων της έναντι των δημοσίων νοσοκομείων, συμπεριελήφθηκαν μεταξύ των επιλέξιμων για ανταλλαγή τίτλων.

Με την από εξώδικη δήλωσή της, η προσφεύγουσα δήλωσε ρητώς προς το Ελληνικό Δημόσιο την εναντίωσή της στην διαδικασία ανταλλαγής των ομολόγων της και την πρόθεσή της να απέχει και να μη συμμετάσχει καθ' οιονδήποτε τρόπο σ' αυτή Όμως οι προτεινόμενες τροποποιήσεις κατέστησαν δεσμευτικές και για τους μη συμμετάσχοντες στην επίμαχη διαδικασία κατόχους επιλέξιμων τίτλων καισυνεπώς και για την προσφεύγουσα.

Κατ' αυτό τον τρόπο, στις τα ομόλογα που είχε λάβει για την εξόφληση των απαιτήσεων της έναντι των δημοσίων νοσοκομείων, συνολικής ονομαστικής αξίας €, αντηλλάγησαν, μονομερώς και δεσμευτικώς, με νέα ομόλογα μειωμένα κατά 53,5% και με ημερομηνία λήξεως από 2 έως 30 έτη μετά την ημερομηνία διακανονισμού.

Η συνολική ονομαστική αξία των νέων ομολόγων ανήλθε στο ποσό των € και συνεπώς κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 υπέστη ζημία ποσού €.

Στις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 η ζημία της από την υπαγωγή της στην υποχρεωτική ανταλλαγή των ομολόγων εμφανίζεται μειωμένη, αφού η αξία των νέων ομολόγων έπρεπε να αποτιμηθεί στο τέλος κάθε χρήσης με βάση τους κανόνες αποτίμησης του νόμου 2190/1920. Εάν η εν λόγω αποτίμηση είχε πραγματοποιηθεί από την προσφεύγουσα τα αποτελέσματα των χρήσεων 2012,2013 και 2014 θα εμφανιζόντουσαν μειωμένα κατά το ποσό των €, των € και των € αντιστοίχως.

Σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 105 παρ 13 του Ν. 2238/94 και 27 παρ 2 του Ν. 4172/2013, η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα τόσο της χρήσης 2012 και 2013 όσο και της χρήσης 2014, ποσό που αντιστοιχεί στο 1/30 για το κάθε έτος της ζημίας από την υποχρεωτική ανταλλαγή ομολόγων, δηλαδή ποσό € (...../30)

Ακολουθώντας η προσφεύγουσα, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης φορολογικού έτους 2014, υπέβαλε και τη με αριθ. πρωτ. Δήλωση ρητής επιφύλαξης - Αίτηση, με την οποία ζητεί να αναγνωρισθεί:

- (i) ότι η ζημία από την υποχρεωτική ανταλλαγή των ομολόγων, που συντελέστηκε κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση είναι οριστική, βέβαιη και εκκαθαρισμένη,
- (ii) (ii) ότι κατά το μέρος, που αυτή δεν εξέπεσε κατά την διαχειριστική χρήση 2012, πρέπει να μεταφερθεί για συμψηφισμό στην επίμαχη διαχειριστική χρήση στο σύνολό της και όχι μόνο κατά το 1/30,
- (iii) (iii) ότι η ούτως μεταφερομένη ζημία εκπίπτει στο σύνολό της, και
- (iv) (iv) ότι κατά το μέρος, που αυτή δεν εκπίπτει κατά την χρήση αυτή, μεταφέρεται προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.

- Να αναγνωρισθεί ότι στην ζημία μας, που πρέπει να μεταφερθεί για συμψηφισμό στην επίμαχη διαχειριστική χρήση ποσού Ευρώ, πρέπει να συνυπολογιστεί και η ζημία από την αποτίμηση των νέων ομολόγων μας ποσού Ευρώ και, συνεπώς, να αναγνωρισθεί ότι η μεταφερομένη στην επίμαχη διαχειριστική χρήση (2014) ζημία ανήλθε συνολικώς στο ποσό των

- Να επιστραφεί ο φόρος εισοδήματος της διαχειριστικής χρήσης από 1.1.2014 έως 31.12.2014 ποσού Ευρώ και η προκαταβολή φόρου ποσού Ευρώ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά.

- Να επιτραπεί η μεταφορά της ζημίας ποσού Ευρώ, που δεν εκπίπτει στην επίμαχη διαχειριστική χρήση, για να συμψηφιστεί με τυχόν κέρδη επόμενων οικονομικών ετών.

Επί της σιωπηρής απόρριψης της με αριθμ. πρωτ. δήλωσης ρητής επιφύλαξης εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα κατέθεσε την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, μετά την παρέλευση ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 20 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι:

§1 Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα

§2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.

Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την ανασιολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.

Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 43 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Μετά τη λέξη «υποβλήθηκε» του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2, τέθηκε όπως προστέθηκε η λήξη «εμπρόθεσμα» με την παράγραφο 6 του άρθρου 43 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Οι λέξεις «του Φορολογητέου εισοδήματος για το οποίο» της παραγράφου 1, τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν από τις λέξεις «της φορολογητέας ύλης για την οποία» με την παράγραφο 4 του άρθρου 43 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 (Εξόφληση προμηθειών νοσοκομείων και ρυθμίσεις θεμάτων σχετικών διαγωνισμών) του Ν 3867/2010 (ΦΕΚ Α 128/03.08.2010), ορίζεται, ότι:

§ 1 Οφειλές των νοσοκομείων του ΕΣΥ, του Ωνάσειου Καρδιοχειρουργικού Κέντρου, του ΠΓΝ Παπαγεωργίου, του Αιγινήτειου Νοσοκομείου Αθηνών, του Αρεταίειου Νοσοκομείου Αθηνών και του ΟΚΑΝΑ, που έχουν προκύψει από την προμήθεια φαρμάκων, υγειονομικού υλικού, χημικών αντιδραστηρίων και ορθοπεδικού υλικού, και για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα κατά περίπτωση τιμολόγια και δελτία αποστολής από 1.1.2007 έως και 31.12.2009, δύναται να εξοφληθούν άμεσα με την ολοκλήρωση των σχετικών διαδικασιών εκκαθάρισης, έκδοσης και θεώρησης των σχετιών τίτλων πληρωμής, σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις, ως ακολούθως:

----- α).....β).....γ) Λοιπές οφειλές του έτους 2008 και μέχρι συνολικού ποσού τιμολογίων 2.200.000.000 ευρώ, εξοφλούνται με ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου διετούς διάρκειας και μηδενικού επιτοκίου, που θα εκδοθούν εντός του τρέχοντος έτους.

δ) Λοιπές οφειλές του έτους 2009 και μέχρι συνολικού ποσού τιμολογίων 2.040.000.000 ευρώ, εξοφλούνται με ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου τριετούς διάρκειας και μηδενικού επιτοκίου, που θα εκδοθούν εντός του έτους 2010.

Τα ανωτέρω όρια μειώνονται με τα ποσά των βεβαιωμένων υπέρ του Δημοσίου και των Ασφαλιστικών Φορέων οφειλών, καθώς και με τα ποσά των κατά περίπτωση υπέρ τρίτων κρατήσεων.

§ 3. Το ακριβές ύψος των οφειλών προς κάθε προμηθευτή, που εξοφλείται με ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, καθορίζεται με βάση τα χρηματικά εντάλματα πληρωμής ή άλλων κατά περίπτωση τίτλων πληρωμής θεωρημένων από τα αρμόδια όργανα και αφορούν το πληρωτέο στον δικαιούχο ποσό,

§ 4. Η εξόφληση των οφειλών προς τους προμηθευτές πραγματοποιείται με τη σύνταξη από τους φορείς της παραγράφου 1, καταστάσεων ανά δικαιούχο και έτος έκδοσης των τιμολογίων και δελτίων αποστολής, στις οποίες περιλαμβάνονται όλες οι ρυθμιζόμενες απαιτήσεις, με βάση τις οποίες διενεργείται και η παράδοση των ομολόγων. Οι καταστάσεις υπογράφονται από τους δικαιούχους κατά την παραλαβή των ομολόγων και επέχουν θέση εξοφλητικής απόδειξης των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων ή των τυχόν άλλων τίτλων πληρωμής.

Επειδή, βάσει της αιτιολογικής έκθεσης του παραπάνω νόμου και άρθρου, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι, "Οι ρυθμίσεις των παραγράφων 1 έως και 7 κρίνονται απολύτως επιβεβλημένες, δεδομένου ότι υπάρχει καθυστέρηση στην εξόφληση των προμηθευτών των νοσοκομείων με αποτέλεσμα να δημιουργείται κίνδυνος άμεσης διακοπής του εφοδιασμού των Νοσοκομείων με τα ανωτέρω υλικά και διατάραξη της ομαλής λειτουργίας τους.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 7 προβλέπεται η ρύθμιση των υποχρεώσεων των νοσοκομείων με την καταβολή εν μέρει με μετρητών και κατά το υπόλοιπο μέρος με την καταβολή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου. Ειδικότερα: α) οφειλές των ετών 2007 και 2008 μέχρι του ύψους των 200.000 ευρώ, ανά προμηθευτή, εξοφλούνται με μετρητά με έκδοση χρηματικών ενταλμάτων, β) με ομόλογα εξοφλούνται οι λοιπές υποχρεώσεις των ετών 2007 και 2008, ύψους 1.100 εκ. ευρώ 2.200 εκ. ευρώ αντίστοιχα και όλες οι υποχρεώσεις του 2009, ύψους 2.040 εκ. ευρώ

Με την παράγραφο 8 ορίζεται ότι οι απαιτήσεις των φορέων της παρ. 1 έναντι των ασφαλιστικών ταμείων εκχωρούνται προς το Δημόσιο. Το Δημόσιο συνεπώς από την έναρξη ισχύος του νόμου υποκαθιστά τους φορείς αυτούς ως δανειστής στις έναντι των Ταμείων απαιτήσεις των φορέων της παρ. 1.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 τακτοποιούνται οι δαπάνες για τις προμήθειες των νοσοκομείων έως 31.12.2009 χάριν της διασφάλισης του δημοσίου συμφέροντος και προστασίας της δημόσιας υγείας.

Συντρέχουν δε επιτακτικοί λόγοι για τη δημόσια υγεία προκειμένου να διασφαλισθεί η συνέχιση παροχής ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης των νοσοκομείων της παρ. 1 του παρόντος από τους προμηθευτές, των οποίων ρυθμίζονται οι σχετικές υποχρεώσεις.

Η ρύθμιση αυτή **επιβάλλεται και από το δημόσιο συμφέρον** που συνίσταται στο βαθμό που με τη θεσπισθείσα διάταξη επιτυγχάνεται η αιτούμενη εξυγίανση της παθογένειας του συστήματος προμηθειών και δεν υπερβαίνει το αιτούμενο από τις περιστάσεις μέτρο (π.χ. το κόστος σε βάρος των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, εάν δεν καταβληθεί το συμβατικό τίμημα, αλλά κινηθεί δικαστική διαδικασία καταβολής αποζημίωσης και δικαιωθούν οι προμηθευτές ενόψει των ήδη εκτελεσθεισών προμηθειών, θα είναι προφανώς μεγαλύτερο).

Συνεπώς, αφενός λαμβάνεται υπόψη η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, αφετέρου εφαρμόζεται η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, και ειδικότερα η οικονομικότητα, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των δαπανών.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου πρώτο του ν 4050/2012 (ΦΕΚ Α¹ 36/23-02-2012), ορίζεται, ότι:

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου η έννοια των ακόλουθων όρων έχει ως εξής:

α) Ως «τίτλος» νοείται ομόλογο, ομολογιακό δάνειο ή άλλος τίτλος δανεισμού, σε φυσική ή άυλη μορφή, που διέπεται από το ελληνικό δίκαιο και του οποίου: αα) εκδότης ή εγγυητής είναι το Ελληνικό Δημόσιο, ββ) η ορκική διάρκεια κατά το χρόνο πρώτης έκδοσής του υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες και γγ) η ημερομηνία

εκδόσεως είναι προγενέστερη της 31ης Δεκεμβρίου 2011.

β) Ως «επιλέξιμος τίτλος» νοείται κάθε τίτλος που ορίζεται με απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου και σε πρόσκληση του Ελληνικού Δημοσίου, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2.

γ) Ως «ανεξόφλητο κεφάλαιο» νοείται το κεφάλαιο επιλέξιμου τίτλου που δεν έχει εξοφληθεί προσδιοριζόμενο σύμφωνα με τους όρους του επιλέξιμου τίτλου κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην πρόσκληση και ως «συνολικό ανεξόφλητο κεφάλαιο» νοείται το άθροισμα των ανεξόφλητων κεφαλαίων όλων των επιλέξιμων τίτλων, που ορίζονται στη σχετική απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου και την αντίστοιχη πρόσκληση του Ελληνικού Δημοσίου, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2, ανεξάρτητα από τη σειρά, διάρκεια, το επιτόκιο ή άλλα επί μέρους χαρακτηριστικά των συγκεκριμένων επιλέξιμων τίτλων

δ) Ως «τροποποίηση» τίτλων νοείται η αλλαγή ή η προσθήκη όρων σε έναν ή περισσότερους επιλέξιμους τίτλους ή η ανταλλαγή ενός ή περισσότερων επιλέξιμων τίτλων με έναν ή περισσότερους νέους τίτλους,

ε) Ως «νέος τίτλος» νοείται ομόλογο, ομολογιακό δάνειο, άλλος τίτλος δανεισμού ή εγγύηση, ή χρηματοοικονομικό μέσο, σε Φυσική ή άυλη μορφή, ή άλλο ισοδύναμο των ανωτέρω για τις ανάγκες εφαρμογής αλλοδαπών κανονισμών, ο οποίος ανταλλάσσεται με έναν ή περισσότερους επιλέξιμους τίτλους που τροποποιούνται. Αν ο νέος τίτλος είναι χρηματοοικονομικό μέσο επιτρέπεται η απόδοσή του να συνδέεται με το ΑΕΠ.

στ) Ως «Ομολογιούχος» νοείται ο φορέας του Συστήματος Λογιστικής Παρακολούθησης Συναλλαγών (το «Σύστημα») της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 2198/1994 (Α' 43), στους λογαριασμούς του οποίου, στο Σύστημα, είναι καταχωρημένοι επιλέξιμοι τίτλοι, όπως ειδικότερα καθορίζεται στην πρόσκληση της παραγράφου 2.

Για τίτλους που δεν παρακολουθούνται από το Σύστημα, ως «Ομολογιούχος» νοείται: αα) για το ομολογιακό δάνειο με ενσώματες ανώνυμες ομολογίες κατά την παρ. 5 του άρθρου 1 του ν. 3156/2003, ο κομιστής του τίτλου κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην πρόσκληση, ββ) για το ομολογιακό δάνειο με ενσώματες ονομαστικές ομολογίες κατά την παρ. 5 του άρθρου 1 του ν. 3156/2003, ο δικαιούχος που αναγράφεται στον τίτλο και γγ) για το ομολογιακό δάνειο με άυλες ομολογίες, αυτός υπέρ του οποίου έχει εκδοθεί ονομαστική βεβαίωση σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 1 του ν. 3156/2003, κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην πρόσκληση.

ζ) Ως «Διαχειριστής της Διαδικασίας» νοείται η Τράπεζα της Ελλάδος.

η) Ως «επενδυτής» νοείται: αα) για τίτλους που παρακολουθούνται από το Σύστημα, ο επενδυτής που έχει αξίωση επί ή εκ του τίτλου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 6 και των άρθρων 7 και 8 του ν. 2198/1904 και ββ) για τίτλους που δεν παρακολουθούνται από το Σύστημα, ο Ομολογιούχος.

θ) Ως «συμμετοχή» στη διαδικασία λήψεως αποφάσεως της παραγράφου 4 νοείται, αποκλειστικά, η θετική ή η αρνητική ψήφος Ομολογιούχου κατά τη διαδικασία αυτή με συγκεκριμένο ποσό ανεξόφλητου κεφαλαίου των επιλέξιμων τίτλων που κατέχει. Με την πρόσκληση της παραγράφου 2 προσδιορίζονται οι ειδικότερες προϋποθέσεις και ο τρόπος συμμετοχής, που μπορεί να γίνεται και με αντιπροσώπευση.

2. Το Υπουργικό Συμβούλιο, μετά από εισήγηση του Υπουργού Οικονομικών, αποφασίζει την έναρξη της διαδικασίας τροποποίησης επιλέξιμων τίτλων από τους Ομολογιούχους, προσδιορίζει τους επιλέξιμους τίτλους και επί ανταλλαγής ορίζει το κεφάλαιο ή το ονομαστικό ποσό, το επιτόκιο ή την απόδοση, τη διάρκεια, το αγγλικό ή άλλο δίκαιο που θα διέπει τους νέους τίτλους που θα εκδοθούν από το Ελληνικό Δημόσιο και εξουσιοδοτεί τον ΟΔΔΗΧ να εκδώσει μία ή περισσότερες προσκλήσεις εκ μέρους του Ελληνικού Δημοσίου.

Με την πρόσκληση καλούνται οι Ομολογιούχοι των επιλέξιμων τίτλων που ορίζονται σε αυτήν να αποφασίσουν, μέσα σε συγκεκριμένη προθεσμία, **αν δέχονται την τροποποίηση των επιλέξιμων τίτλων, όπως προτείνεται από το Ελληνικό Δημόσιο και σύμφωνα με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου.**

Στην πρόσκληση μεταξύ άλλων, ορίζονται: α) οι επιλέξιμοι τίτλοι, β) οι όροι των οποίων προτείνεται η τροποποίηση, γ) το νέο περιεχόμενο των όρων, δ) τυχόν νέοι όροι. ε) επί ανταλλαγής των επιλέξιμων τίτλων, οι όροι των νέων τίτλων, όπως ορίστηκαν με την απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου και επιπλέον όροι τους, όπως οι υποδιαίρέσεις του τίτλου, η περίοδος χάριτος, το νόμισμα, οι όροι και τρόποι πληρωμής, αποπληρωμής και επαναγοράς, οι λόγοι καταγγελίας, οι αρνητικές υποχρεώσεις του εκδότη (negative

pledges), ο ορισμός, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις τυχόν εμπιστευματοδόχου των Ομολογιούχων (trustee), οι ρήτρες συλλογικής δράσης των νέων τίτλων κ.λ.π., στ) η προθεσμία μέσα στην οποία καλούνται οι Ομολογιούχοι των επιλέξιμων τίτλων να αποφασίσουν, ζ) οι ειδικότεροι όροι και ο τρόπος συμμετοχής στη διαδικασία λήφειας αποφάσεως.

9. Από τη δημοσίευση της εγκριτικής αποφάσεως του Υπουργικού Συμβουλίου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, η απόφαση των Ομολογιούχων, όπως βεβαιώθηκε από τον Διαχειριστή της Διαδικασίας ισχύει έναντι πάντων, δεσμεύει το σύνολο των Ομολογιούχων και των επενδυτών των επιλέξιμων τίτλων και υπερισχύει οποιοσδήποτε τυχόν αντίθετης, γενικής ή ειδικής, διάταξης νόμου ή κανονιστικής πράξης ή συμφωνίας. Σε περίπτωση ανταλλαγής των επιλέξιμων τίτλων, με την καταχώριση στο Σύστημα των νέων τίτλων επέρχεται αυτοδικαίως ακύρωση των επιλέξιμων τίτλων που ανταλλάσσονται με νέους τίτλους και κάθε δικαίωμα ή υποχρέωση που απορρέει από αυτούς συμπεριλαμβανομένων και όλων των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που οποιαδήποτε στιγμή αποτελούσαν μέρος αυτών, αποσβέννεται.

10. Η έκδοση των νέων τίτλων διενεργείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μπορεί να ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο τεχνικό θέμα αναγκαίο για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

11. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου αποσκοπούν στην προστασία υπέρτατου δημοσίου συμφέροντος, αποτελούν κανόνες αναγκαστικού δικαίου και άμεσης εφαρμογής, υπερισχύουν οποιοσδήποτε τυχόν αντίθετης, γενικής ή ειδικής διάταξης νόμου ή κανονιστικής πράξης ή συμφωνίας συμπεριλαμβανομένων και των διατάξεων του ν. 3156/2003 (Α' 157) και η εφαρμογή τους δεν γεννά, ούτε ενεργοποιεί οποιοδήποτε συμβατικό ή εκ του νόμου δικαίωμα υπέρ Ομολογιούχου ή επενδυτή, ούτε οποιαδήποτε συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση σε βάρος του εκδότη ή του εγγυητή των τίτλων, πλην των όσων ρητά προβλέπονται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Επειδή, βάσει της υπ αριθμ. 5 της 24.02.2012 Πράξης Υπουργικού Συμβουλίου (ΦΕΚ Α' 37/24-02-2012) Έναρξη διαδικασίας τροποποίησης επιλέξιμων τίτλων και καθορισμός όρων ανταλλαγής τους ορίζεται, ότι:

Άρθρο 1

1. Ημερομηνία έναρξης της διαδικασίας τροποποίησης επιλέξιμων τίτλων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4050/2012, ορίζεται η 24^η Φεβρουαρίου 2012.

2. Οι επιλέξιμοι τίτλοι που θα προταθούν προς τροποποίηση είναι αυτοί που περιλαμβάνονται στο συνημμένο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας απόφασης.

3. Η τροποποίηση των επιλέξιμων τίτλων θα γίνει με ανταλλαγή τους με νέους τίτλους έκδοσης του Ελληνικού Δημοσίου και με νέους τίτλους (ή ισοδύναμα τους για τις ανάγκες εφαρμογής αλλοδαπών κανονισμών) έκδοσης του Ευρωπαϊκού Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (ΕΤΧΣ). Οι νέοι τίτλοι που θα εκδοθούν από το Ελληνικό Δημόσιο θα αποτελούνται σωρευτικά από: α) νέα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου και β) τίτλους των οποίων η απόδοση θα συνδέεται με το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν (τίτλοι ΑΕΠ).

4. Τα νέα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου:

α) θα έχουν ετήσιο επιτόκιο ως ακολούθως αα)....ββ)....γγ).... δδ)...

β) θα λήγουν από το έτος 2023 έως και το έτος 2042.

γ) θα διέπονται από το αγγλικό δίκαιο.

Όσον αφορά το κεφάλαιο των νέων ομολόγων, για κάθε 1.000 ευρώ ανεξόφλητου κεφαλαίου επιλέξιμων τίτλων που θα ανταλλάγουν θα δοθούν νέα ομόλογα ονομαστικού κεφαλαίου 315 ευρώ (31,5% του ανεξόφλητου κεφαλαίου επιλέξιμων τίτλων).

5. Οι τίτλοι ΑΕΠ οι οποίοι θα χορηγούνται σωρευτικά με τα νέα ομόλογα της προηγούμενης παραγράφου:

α) δεν θα έχουν κεφάλαιο.

β) θα έχουν απόδοση υπολογιζόμενη επί ονομαστικού ποσού ίσου με το ονομαστικό κεφάλαιο των νέων ομολόγων της προηγούμενης παραγράφου Το ονομαστικό ποσό θα μειώνεται ετησίως από το έτος 2024 έως τη λήξη των τίτλων,

γ) η απόδοση των τίτλων ΑΕΠ θα εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από: αα) την εκάστοτε ετήσια ποσοστιαία αύξηση του πραγματικού ΑΕΠ, πέραν των προκαθορισμένων προβλέψεων και ορίων, και ββ) το ύψος του

ονομαστικού ΑΕΠ. Η απόδοση θα έχει ανώτατο όριο 1%.

δ) θα λήξουν το έτος 2042.

ε) θα διέπονται από το αγγλικό δίκαιο

6. Οι ειδικότεροι όροι των νέων τίτλων έκδοσης του Ελληνικού Δημοσίου καθορίζονται με την πρόσκληση ή τις προσκλήσεις της επόμενης παραγράφου και την απόφαση έκδοσης που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 10 του άρθρου πρώτου του ν. 4050/2012.

7. Εξουσιοδοτείται ο Οργανισμός Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους να εκδώσει μία ή περισσότερες προσκλήσεις εκ μέρους του Ελληνικού Δημοσίου προς τους Ομολογιούχους, σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου πρώτου του ν. 4050/2012.

8. Ο Οργανισμός Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους εντέλλεται να προβεί, σύμφωνα και με την 2/60752/0004/9.9.2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 1538), σε κάθε αναγκαία ενέργεια για την εφαρμογή του προγράμματος αναδιάταξης του ελληνικού χρέους σύμφωνα με τις αποφάσεις της Συνόδου Κορυφής της 26ης Οκτωβρίου 2011 και των Υπουργών Οικονομικών της Ευρωζώνης της 21ης Φεβρουαρίου 2012.

Άρθρο 2

Η ισχύς της παρούσας αρχίζει από τη δημοσίευση της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Επειδή, βάσει της αιτιολογικής έκθεσης του παραπάνω νόμου και άρθρου, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι,

.....Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου Πρώτου "Η διαδικασία που θεσπίζεται με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εφαρμόζεται μόνο επί αυτών των επιλέξιμων τίτλων και όχι επί όλων των εκδοθέντων από το Ελληνικό Δημόσιο τίτλων ή των εγγυηθέντων από αυτό. Είναι προφανές ότι στο Υπουργικό Συμβούλιο εναπόκειται, λόγω της εθνικής σημασίας της απόφασής και του υπέρτατου δημοσίου συμφέροντος του οποίου την προστασία η απόφαση σκοπεί, η κρίση και απόφαση επιλογής των τίτλων επί των οποίων μέλλεται να εφαρμοστούν οι κανόνες τροποποίησης που εισάγονται. Η απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου, με την οποία προβλέπεται από τις προτεινόμενες διατάξεις να επιλεγούν οι τίτλοι δανεισμού επί των οποίων θα εφαρμοσθούν οι κανόνες τροποποίησης, θα λάβει χώρα σε συνέχεια μείζονος πολιτικής απόφασής που λήφθηκε κατά την Σύνοδο Κορυφής της 26^{ης} Οκτωβρίου 2011. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, «Η συμμετοχή του ιδιωτικού τομέα (PSI) έχει ζωτικό ρόλο στην εδραίωση της βιωσιμότητας του ελληνικού χρέους "

.....Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου Πρώτου " Με την πρόσκληση καλούνται οι Ομολογιούχοι των επιλέξιμων τίτλων να αποφασίσουν συλλογικά, μέσα σε προθεσμία που ορίζεται στην πρόσκληση, την τροποποίηση όλων των επιλέξιμων τίτλων, όπως προτείνεται από το Ελληνικό Δημόσιο και σύμφωνα με τη διαδικασία των προτεινόμενων διατάξεων. Όπως προβλέπεται από τη διάταξη, η πρόταση για την τροποποίηση εναπόκειται στην ευχέρεια του Ελληνικού Δημοσίου, και είτε απορρίπτεται είτε γίνεται αποδεκτή όπως προτάθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο, χωρίς να παρέχεται ευχέρεια υποβολής αντιπρότασης ή αποδοχής υπό αίρεση ή υπό όρους από τους Ομολογιούχους.

Με την απόφαση του το Υπουργικό Συμβούλιο καθορίζει όπως προεκτέθηκε τους επιλέξιμους τίτλους. Αναλύθηκε ανωτέρω η νομική φύση της απόφασής του Υπουργικού Συμβουλίου: πρόκειται για κυβερνητική πράξη, που ανάγεται στη διαχείριση της πολιτικής εξουσίας, κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 45 του π.δ 18/1989 και όχι για εκτελεστή πράξη διοικητικής αρχής.....

.....Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου πρώτου ορίζεται ότι από τη δημοσίευση της απόφασής του Υπουργικού Συμβουλίου της προηγούμενης παραγράφου, στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, αυτή ισχύει έναντι πάντων, δεσμεύει το σύνολο των Ομολογιούχων και των επενδυτών των επιλέξιμων τίτλων και υπερισχύει οποιοσδήποτε τυχόν αντίθετης, γενικής ή ειδικής, διάταξης νόμου ή κανονιστικής πράξης ή συμφωνίας. Προκειμένου περί ανταλλαγής, από την καταχώριση στο Σύστημα των νέων τίτλων, επέρχεται αυτοδικαίως ακύρωση των επιλέξιμων τίτλων που ανταλλάσσονται με νέους τίτλους και κάθε δικαίωμα ή υποχρέωση οποιουδήποτε που απορρέει από

αυτούς, συμπεριλαμβανομένων και όλων των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που οποιαδήποτε στιγμή αποτελούσαν μέρος αυτών, αποσβέννυται..... "

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου πρώτου ορίζεται ότι οι διατάξεις του παρόντος άρθρου, **αποσκοπούν στην προστασία του υπέρτατου δημοσίου συμφέροντος, αποτελούν κανόνες αναγκαστικού δικαίου και άμεσης εφαρμογής, υπερισχύουν οποιοσδήποτε τυχόν αντίθετης, γενικής ή ειδικής διάταξης νόμου ή κανονιστικής πράξης ή συμφωνίας, συμπεριλαμβανομένων και των διατάξεων του ν.3156/2003 (Α' 157) και η εφαρμογή τους δεν γεννά, ούτε ενεργοποιεί οποιοδήποτε συμβατικό ή εκ του νόμου δικαίωμα υπέρ Ομολογιούχου ή επενδυτή, ούτε οποιαδήποτε συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση σε βάρος του εκδότη ή του εγγυητή των τίτλων, πλην των όσων ρητά προβλέπονται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου.**

Η θεσμοθέτηση πλαισίου για την επίτευξη συμφωνίας των Ομολογιούχων με την οποία τροποποιούνται επιλέξιμοι τίτλοι κατά τα διαλαμβανόμενα στις προτεινόμενες ρυθμίσεις **εξυπηρετεί τόσο το δημόσιο συμφέρον της Ελλάδος και της Ζώνης του Ευρώ, όσο και τα συλλογικά ιδιωτικά συμφέροντα των Ομολογιούχων**, εφόσον, υπό τις επικρατούσες συνθήκες βιωσιμότητας του δημοσίου χρέους της Χώρας, τα περιουσιακά δικαιώματα κάθε ενός εκ των Ομολογιούχων μπορούν να προστατευθούν αποτελεσματικά μέσω της συλλογικής αποδοχής της πρόσκλησης της παραγράφου 2 από την ενισχυμένη πλειοψηφία των Ομολογιούχων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 § 2 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23 07-2013), ορίζεται, ότι, " Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.φ.Ε λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης."

Μετά τις λέξεις «νομικών προσώπων» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7, τέθηκαν όπως προστέθηκαν οι λέξεις «των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45» με την παράγραφο 12 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31/12/2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72§ 5 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/73-07-2013), "Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4046/2012 (Α' 28/14-02-2012)"

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ορθώς εξέπεσε το 1/30 της ζημιάς, ήτοι: ποσό € (..... * 1/30), η οποία προήλθε από την ανταλλαγή των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27§2 του ν. 4172/2013, οι οποίες αποτελούν μεταφορά στο Νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος των διατάξεων του άρθρου 105§13 του ν. 2238/1994 και ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 72§5 του ν. 4172/2013 από 14/02/2012, έναρξη ισχύος του ν. 4046/2012.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν είχε σχηματίσει αποθεματικό από χρεόγραφα, η ζημία που υπέστη από την αποτίμηση των ομολόγων την 31/12/2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του π.δ/τος 186/1992, δεν μπορεί να μεταφερθεί σε χρέωση του λογαριασμού Αποθεματικά από Χρεόγραφα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38§4 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει (παρ. 10 άρθρο 2 ν. 4110/2013 και ισχύει από 23/01/2013, και επομένως δεν μπορεί να εκπεσθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 § 2

του ν 4172/2013.

Επειδή, η αρχή της νομιμότητας καθορίζει το πλαίσιο, εντός του οποίου επιτρέπεται να κινείται τόσο η Διοίκηση, όσο και η Δικαιοσύνη: Αμφότερες οφείλουν να ενεργούν πάντα με βάση προϋπάρχοντα νόμο και να αποφασίζουν σύμφωνα με τις επιταγές του και εντός των ορίων του (ΣτΕ 1602/1987). Κάθε κρατική εξουσία έχει ως βάση της το νόμο, ενώ κάθε όργανο που ασκεί διοίκηση επιτρέπεται να ενεργήσει και να λάβει δεσμευτικές αποφάσεις, μόνο όταν έχει ειδικά προς τούτο εξουσιοδοτηθεί ή όταν στηρίζεται σε επιτρεπτική διάταξη νόμου, γενική κι αφηρημένη.

Επειδή, η αρχή του Κράτους δικαίου αποτελεί θεμελιώδη γενική συνταγματική αρχή, το συνολικό εννοιολογικό περιεχόμενο της οποίας, συνάγεται επαγωγικά, των επιμέρους ρητών ή άρρητων συνταγματικών διατάξεων ή κανόνων συνθετικά θεωρούμενων. Η αρχή της ασφάλειας και βεβαιότητας δικαίου ή νομικής ασφάλειας, ισχύει τόσο απέναντι στα όργανα της Διοίκησης όσο κι απέναντι στον κοινό νομοθέτη και αποβλέπει στη δημιουργία σταθερών διοικητικών καταστάσεων.

Επειδή, με την νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1508/2002), με την οποία σαφώς αναγνωρίζεται στην αρχή δικαιολογημένης ή προστατευόμενης εμπιστοσύνης ισχύς γενικής αρχής απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου, Σαφή διάκριση, εξάλλου της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, πραγματοποιεί η ΣτΕ 412/1993: **Πράγματι η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, επιβάλλει το γενικότερο σεβασμό στις ήδη ισχύουσες νομικές πράξεις της πολιτείας.**

Επειδή, βάσει του άρθρου 17 του Συντάγματος:

1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.

*2. Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρης αποζημίωση, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης. Αν ζητηθεί απευθείας ο οριστικός προσδιορισμός της αποζημίωσης λαμβάνεται υπόψη η αξία κατά το χρόνο της σχετικής συζήτησης στο δικαστήριο.....

Επειδή, βάσει του άρθρου 4 του Συντάγματος (Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα):

1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου.

2. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του ΠΡΩΤΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΕΣΔΑ (Κυρώθηκε με το ν.δ. 53/1974 ΦΕΚ 256/Α'): **Άρθρον 1 - Προστασία της ιδιοκτησίας.**

Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους.

Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουσι το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύι νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του ΧΑΡΤΗ ΤΩΝ ΘΕΜΕΛΙΩΔΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Άρθρο 17 Δικαίωμα ιδιοκτησίας :

1. Κάθε πρόσωπο δικαιούται να είναι κύριος των νομίμως κτηθέντων αγαθών του, να τα χρησιμοποιεί, να τα διαθέτει και να τα κληροδοτεί. Κανείς δεν μπορεί να στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνον για λόγους δημοσίας ωφελείας, στις περιπτώσεις και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο νόμο και έναντι δίκαιης και έγκαιρης αποζημίωσης για την απώλειά της. Η χρήση των αγαθών μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς από το νόμο, εφόσον αυτό είναι αναγκαίο προς το γενικό συμφέρον.

Επειδή, οι παραπάνω διατάξεις αναφέρονται στο δικαίωμα και στην προστασία της ιδιοκτησίας στην προκειμένη δε περίπτωση, δεν παραβιάζεται το δικαίωμα της ιδιοκτησίας με την έκπτωση του 1/30 της ζημιάς η οποία προήλθε από την ανταλλαγή των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27§2 του ν. 4172/2013, ούτε η προσφεύγουσα στερείται της ιδιοκτησίας της, ούτε στερείται της περιουσίας της για λόγους δημοσίου συμφέροντος, η οποία έχει αποδειχθεί με προσήκοντα τρόπο, και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο νόμο και έναντι δίκαιης και έγκαιρης αποζημίωσης για την απώλειά της.

Επειδή, από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του Νόμου», συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, ο οποίος δεν δύναται κατά την ρύθμιση ουσιαστών ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ανόμοιο, εισάγοντας εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός εάν η διαφορετική ρύθμιση δεν είναι αυθαίρετη, αλλά επιβάλλεται από λόγους γενικότερου κοινωνικού ή δημοσίου συμφέροντος, η συνδρομή του οποίου υπόκειται στον έλεγχο των δικαστηρίων (ΑΕΔ 3/2007).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις συνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης"

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Από τα ως άνω, προκύπτει ότι ο λόγος αυτός της προσφυγής είναι αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, δεν παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων καθώς δεν υπάγονται οι διοικητικές κυρώσεις στο προστατευτικό πεδίο του αρ 6 της ΕΣΔΑ διότι δεν αποστέλουν «κατηγορία ποινικής φύσης». Είναι γνωστό και αδιαμφισβήτητο ότι οι διοικητικές κυρώσεις πάσης φύσεως (φορολογικές, τελωνειακές, κλπ) ανήκουν στην ύλη του διοικητικού δικαίου, επιβάλλονται με διοικητική διαδικασία και υπάγονται στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων.

Εξάλλου, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης και συνεπώς και στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, στην μεν παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος», στην δε παράγραφο 4 του ιδίου άρθρου ότι «Το αντικείμενο της φορολογίας ο φορολογικός συντελεστής οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.....». Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου, ο φορολογικός συντελεστής καθώς και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από αυτόν πρέπει να θεσπίζονται με τυπικό νόμο και όχι με πράξη της Διοικήσεως που εκδίδεται κατά νομοθετική εξουσιοδότηση. Δεν αποκλείεται, όμως, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, η επιβολή φόρου δια του

προσδιορισμού του υποκειμένου, του αντικειμένου και του συντελεστή του φόρου κατά παραπομπή σε διατάξεις άλλου τυπικού νόμου, εφ' όσον έτσι προσδιορίζονται εμμέσως μεν, πλην σαφώς, τα απαιτούμενα από την διάταξη του άρθρου 78 παρ.1 του Συντάγματος απαιτούμενα προσδιοριστικά στοιχεία του φόρου.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστικής χρήσης 2014), ορθώς εξέπεσε το 1/30 της ζημιάς η οποία προήλθε από την ανταλλαγή των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, καθόσον:

α) η εξόφληση των απαιτήσεων της προσφεύγουσας έναντι των δημόσιων νοσοκομείων, έγινε με ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, βάσει του άρθρου 27 ν.3867/2010,

β) η διαδικασία τροποποίησης των τίτλων εκδόσεως ή εγγυήσεως του Ελληνικού Δημοσίου, έγινε στο πλαίσιο της αναδιάταξης του ελληνικού χρέους σύμφωνα με το ν. 4050/2012, και με την κατά εξουσιοδότηση του εν λόγω νόμου εκδοθείσα με αριθμ. 5/24-2-2012 πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου, τα προαναφερόμενα ομόλογα, συμπεριελήφθηκαν μεταξύ των επιλέξιμων για ανταλλαγή τίτλων,

γ) οι διατάξεις του πρώτου άρθρου του ν. 4050/2012, αποσκοπούν στην προστασία υπέρτατου δημοσίου συμφέροντος, αποτελούν κανόνες αναγκαστικού δικαίου και άμεσης εφαρμογής, υπερισχύουν οποιοσδήποτε τυχόν αντίθετης γενικής ή ειδικής διάταξης νόμου ή κανονιστικής πράξης ή συμφωνίας, συμπεριλαμβανομένων και των διατάξεων του ν. 3156/2003 (Α' 157) και η εφαρμογή τους δεν γεννά, ούτε ενεργοποιεί οποιοδήποτε συμβατικό ή εκ του νόμου δικαίωμα υπέρ Ομολογιούχου ή επενδυτή, ούτε οποιαδήποτε συμβατική ή εκ του νόμου υποχρέωση σε βάρος του εκδότη ή του εγγυητή των τίτλων, πλην των όσων ρητά προβλέπονται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου,

δ) Η θεσμοθέτηση πλαισίου για την επίτευξη συμφωνίας των Ομολογιούχων με την οποία τροποποιούνται επιλέξιμοι τίτλοι κατά τα διαλαμβανόμενα στις προτεινόμενες ρυθμίσεις εξυπηρετεί τόσο το δημόσιο συμφέρον της Ελλάδος και της Ζώνης του Ευρώ, όσο και τα συλλογικά ιδιωτικά συμφέροντα των Ομολογιούχων, εφόσον, υπό τις επικρατούσες συνθήκες βιωσιμότητας του δημοσίου χρέους της Χώρας, τα περιουσιακά δικαιώματα κάθε ενός εκ των Ομολογιούχων μπορούν να προστατευθούν αποτελεσματικά μέσω της συλλογικής αποδοχής της πρόσκλησης της παραγράφου 2 από την ενισχυμένη πλειοψηφία των Ομολογιούχων,

ε) η ζημιά των νομικών προσώπων, η οποία προέρχεται από την ανταλλαγή των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά των σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27§2 του ν. 4172/2013,

στ) η ζημιά η οποία προήλθε από την αποτίμηση των ομολόγων την 31/12/2014, δεν μπορεί να μεταφερθεί σε χρέωση του λογαριασμού Αποθεματικά από Χρεόγραφα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 § 2 του ν. 4172/2013, καθόσον δεν έχει σχηματισθεί αποθεματικό από χρεόγραφα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38§4 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει,

ζ) ορθώς έχει υπολογισθεί ο αναλογών φόρος καθώς και η προκαταβολή της διαχειριστικής χρήσης 2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).