



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Σ. Α. Τ. Ε.

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ 14^η Φ.Π.Α.
ΤΜΗΜΑ: Α' «Κανονικό Καθεστώς»

Αθήνα 26 Μαρτίου 2007
Αρ.Πρωτ.:1032694/2310/478/Α0014

ΠΟΛ. 1061

Ταχ.Δ/ση : Σίνα 2-4
Ταχ.Κώδικας: 10672 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Π. Ζωγράφου
Τηλέφωνο : 210 - 3647202-5
FAX : 210 - 3645413

ΠΡΟΣ: ΩΣ Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 52/2007 Γνωμοδότησης του
Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.**

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή, την παραπάνω σχετική Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών στις 20/3/2007.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση το Ν.Σ.Κ. αποφαινεται επί ερωτημάτων της Υπηρεσίας μας σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.2873/2000 στις περιπτώσεις επιστροφής Φ.Π.Α..

Όπως θα διαπιστώσετε από τη Γνωμοδότηση αυτή, το Ν.Σ.Κ. ομόφωνα αποφαινεται εν μέρει στα υποβληθέντα ερωτήματα και εν περιλήψει ως εξής:

- Οι διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2873/2000 δεν έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., που προέρχεται από τη διαφορά του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δηλαδή όταν πρόκειται για Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε κατ' αρχήν νόμιμα στους προμηθευτές και εκ των υστέρων προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο και σύννομη αιτία επιστροφής αυτού. Στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για φόρο (Φ.Π.Α.) που δεν έχει επιρριφθεί στην κατανάλωση και ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2873/2000. Συγκεκριμένο παράδειγμα αποτελεί η πραγματική περίπτωση της εταιρείας επί της οποίας αποφαινεται η Γνωμοδότηση.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η Προϊσταμένη Γραμματείας



Συνημμένα Καλοσιτά

Ο Προϊστάμενος της Δ/σης
Ευστ. Μιχαλόπουλος

1

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ: 1. Η 52/2007 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.
2. Το άρθρο 19 του ν.2873/2000



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Σ. Α. Τ. Ε.

ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 52 /2007

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Τμήμα Β'

Συνεδρίαση της 6-2-2007

Σύνθεση

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Νομικοί Σύμβουλοι: Νικ. Κατσίμπας, Σπυρ. Δελλαπόρτας, Σωτ. Παπαγεωργακόπουλος,
Κων. Καποτάς, Πέτρ. Τριανταφυλλίδης, Χρυσ. Αυγερινός.

Εισηγητής: Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος: υπ' αριθμ. πρωτ. 1100159/6833/1356/A00014/21-10-2005 Υπουργείου
Οικονομίας και Οικονομικών – Διεύθυνση 14η ΦΠΑ – Τμήμα Α'.

Περίληψη: Ερωτάται: εάν α) αναστέλλεται η εκτέλεση συγκεκριμένης δικαστικής απόφασεως που διατάσσει επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σε επιχείρηση, λόγω ασκήσεως ενδίκου μέσου από πλευράς δημοσίου, κατ' εφαρμογή της διατάξεως της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 2873/2000, το οποίο προβλέπει αναστολή εκτελέσεως δικαστικών αποφάσεων που διατάσσουν επιστροφή (εμμέσων φόρων επιρριφθέντων στην κατανάλωση), σε καταφατική δε περίπτωση, εάν β) η διάταξη της παρ. 1 του άνω άρθρου αφορά μόνο στη δικαστική επιδίωξη επιστροφής ΦΠΑ ή και στη διοικητική κατόπιν αιτήσεως προς τη φορολογική αρχή, γ) η διάταξη της παρ. 3 του ίδιου άρθρου είναι γενική ή αναφέρεται μόνο σε περιπτώσεις επιστροφής ΦΠΑ που έχει επιρριφθεί στην κατανάλωση, δ) η ίδια διάταξη αφορά δικαστικές αποφάσεις που διατάσσουν ρητώς την επιστροφή ΦΠΑ ή και τις αποφάσεις που ακυρώνουν πράξεις προσδιορισμού του φόρου (κατόπιν φορολογικού ελέγχου) και ε) η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 53 του ΚωδΦΠΑ, κατά την οποία ο φόρος που έχει βεβαιωθεί, κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση διοικητικού πρωτοδικείου εκπίπτει ή επιστρέφεται σε κάθε περίπτωση, θεωρείται ειδικότερη και κατισχύει της διατάξεως της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 2873/2000 ή η δεύτερη θεωρείται ειδικότερη και αναστέλλεται η εκτέλεση της αποφάσεως.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Β' Τμήμα του ΝΣΚ γνωμοδότησε ομοφώνως ως ακολούθως:

Ι.- ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Σύμφωνα με το διδόμενο από την υπηρεσία πραγματικό, η εταιρία του α.ν. 89/1967 υπέβαλε την 10814/23-5-2000 αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Πειραιά για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, ποσού 11.781.568 δρχ., διαχειριστικής περιόδου 1999 (1/1-31/12), ο Προϊστάμενος δε της Δ.Ο.Υ., μετά από προσωρινό έλεγχο, εξέδωσε την 167/21-12-2000 απόφαση περιορίζοντας το ποσό επιστροφής του Φ.Π.Α. σε 6.742.813 δρχ. Η εταιρία άσκησε κατά της ανωτέρω αποφάσεως προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. 805/204 οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, η οποία, αφού δέχθηκε την προσφυγή, ακύρωσε εν μέρει την προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και διέταξε την επιστροφή του υπολοίπου ποσού ΦΠΑ δρχ. 5.308.751. Κατόπιν αυτών τέθηκε το ως άνω βασικό ερώτημα για την αναστολή ή μη εκτελέσεως της πρωτόδικης αυτής αποφάσεως, επ' ευκαιρία δε και υπό την προϋπόθεση καταφατικής απαντήσεως σ' αυτό, τα επόμενα, χωρίς παράθεση συγκεκριμένου πραγματικού.

ΙΙ.- Διατάξεις άρθρου 19 ν. 2873/2000 – Ερμηνεία.

1.- Στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 19 ν. 2873/2000 «Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 285/28-12-2000) υπό τον τίτλο «Επιστροφή εμμέσων φόρων» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Έμμεσοι φόροι που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως ή παρά το νόμο δεν επιστρέφονται αν έχουν επιρριφθεί στην κατανάλωση. Το βάρος απόδειξης έχει εκείνος που ζητάει την επιστροφή. 2. Στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 159 του ν. 2717/1999 προστίθεται εδάφιο που έχει ως εξής: «Το δικαστήριο διατάσσει υποχρεωτικώς πραγματογνωμοσύνη σε υποθέσεις επιστροφής φόρων που έχουν επιρριφθεί στην κατανάλωση». 3. Στο άρθρο 88 του ν. 2717/1999 προστίθεται δεύτερο εδάφιο που έχει ως εξής: «Οι προθεσμίες άσκησης των ενδίκων μέσων, περιλαμβανομένης και της αναιρέσεως, κατά αποφάσεων που διατάσσουν την επιστροφή, καθώς και η άσκησή τους έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα» (σημειώνεται ότι η διάταξη του πρώτου εδαφίου του άρθρου 88 του ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» (ΚΔΔ) (Α' 97), για την αναστολή εκτελέσεως (των αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων) ορίζει ότι «Εφόσον στον Κώδικα δεν ορίζεται ειδικώς διαφορετικά, οι προθεσμίες των ενδίκων μέσων, καθώς και η άσκησή τους, δεν έχουν

ανασταλτικό αποτέλεσμα. Είναι όμως δυνατόν να χορηγηθεί, κατά περίπτωση, αναστολή εκτέλεσης της πράξης ή της απόφασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 200 έως και 209»). 4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 εφαρμόζονται και στις υποθέσεις που εκκρεμούν κατά το χρόνο έναρξης της ισχύος τους ενώπιον των φορολογικών αρχών και των διοικητικών δικαστηρίων, καθώς και του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Σύμφωνα με τη Εισηγητική Έκθεση του σχετικού σχεδίου νόμου, με τις ανωτέρω διατάξεις «ρυθμίζονται θέματα εμμέσων φόρων, εφόσον αυτοί αποδεδειγμένα έχουν επιρριφθεί στην κατανάλωση. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι έμμεσοι φόροι, των οποίων ζητείται η επιστροφή, έχουν επιρριφθεί στην κατανάλωση δεν επιστρέφονται στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις. Το βάρος απόδειξης της επίρριψης ή μη των φόρων αυτών στην κατανάλωση φέρουν οι αιτούμενοι την επιστροφή τους. Προκειμένης της επιστροφής των φόρων αυτών, το δικαστήριο υποχρεούται να διατάξει πραγματογνωμοσύνη, για τη διαπίστωση της επίρριψής τους ή μη στην κατανάλωση. Περαιτέρω, ρητά προβλέπεται ότι οι προθεσμίες αναφορικά με την άσκηση ενδίκων μέσων και αναίρεσης, καθώς και η άσκηση των σχετικών ενδίκων μέσων έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα στην περίπτωση που οι προσβαλλόμενες αποφάσεις έχουν εκδοθεί επί αιτήσεων επιστροφής εμμέσων φόρων που επιρρίπτονται στην κατανάλωση».

2.- Από τα ανωτέρω συνάγονται σαφώς τα ακόλουθα:

(1). Κατ' αρχάς, με την διάταξη της παρ. 1 αντιμετωπίζεται εκ νέου, ενόψει της νομολογίας κυρίως του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (δείτε, ενδεικτικώς, από την πλούσια η νομολογία του ΔΕΚ την απόφαση της 9^{ης} Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport Srl, με τις παραπομπές της σ' αυτήν, όπως και τη νεώτερη της 9^{ης} Δεκεμβρίου 2003, C-120/00, Επιτροπή κατά Ιταλικής Δημοκρατίας), το από μακρού χρόνου υφιστάμενο και σε άλλα Κράτη μέλη μείζον θέμα των προϋποθέσεων επιστροφής σε επιχειρηματίες (φυσικά και νομικά πρόσωπα) εμμέσων φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων στο Δημόσιο όταν, τόσον κατά τις οικείες περί αυτών διατάξεις όσον και εν τοις πράγμασι, οι εν λόγω φόροι, ενσωματούμενοι στο κόστος του πωλουμένου εμπορεύματός τους, επιρρίπτονται από τις επιχειρήσεις στους καταναλωτές, με αποτέλεσμα, στην περίπτωση αυτή, η προβολή δικαστικής αξιώσεως έναντι του Δημοσίου, όχι από τους πράγματι βαρυνόμενους αλλά από τους επιχειρηματίες, να γεννά προφανώς ζήτημα αδικαιολόγητου πλουτισμού αυτών αλλά και τυχόν καταχρηστικής ασκήσεως από μέρους τους δικαιώματος για επιστροφή των προκαταβληθέντων από αυτούς εμμέσων φόρων (βλ. αναλυτικότερα στη Γνωμ. 189/2002 ΝΣΚ Τμ. Β').

(2). Με τη δικονομική διάταξη της παρ. 2, ορίζεται το μεν ο φέρων το βάρος αποδείξεως της μη μετακυλίσεως του φόρου στην κατανάλωση, το δε η διεξαγωγή (λογιστικής)

πραγματογνωμοσύνης ως υποχρεωτικός τρόπος αποδείξεως., σε περίπτωση δικαστικής διαφοράς μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου αιτουμένου την επιστροφή των εν λόγω φόρων ως προς τη πραγματοποίηση της μετακύλισεως ή μη αυτών στην κατανάλωση.

(3). Περαιτέρω, καθόσον αφορά στην παρ. 3 ότι, «παρά τη νομοτεχνική ασυνέπεια εν σχέσει προς τις ρυθμίσεις του ΚΔΔ και την ατελή αναφορά σε αποφάσεις που διατάσσουν «επιστροφή», και το προστιθέμενο ως άνω δεύτερο εδάφιο στο άρθρο 88 του ΚΔΔ αναφέρεται στην επιστροφή αποκλειστικώς εμμέσων φόρων και στην, δυνάμει της δικονομικής αυτονομίας του εσωτερικού νομοθέτη και κατ' εξαίρεση από τον κανόνα της άμεσης εκτελεστότητας των αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων που προβλέπει το πρώτο εδάφιο του άρθρου 88 του ΚΔΔ, αναστολή εκτελέσεως των δικαστικών αποφάσεων μέχρι να καταστούν αμετάκλητες, εφόσον τίθεται ζήτημα επιρρίψεως ή μη των φόρων αυτών στην κατανάλωση...» (βλ. ό.π. Γνωμ. ΝΣΚ).

(4). Με βάση, τέλος, τη διάταξη της παραγράφου 4, το ως άνω ανασταλτικό αποτέλεσμα καταλαμβάνει και τις σχετικές εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, εφόσον βεβαίως δεν είχαν εκτελεσθεί μέχρι τη θέση σε ισχύ του ν. 2873/2000, βάσει της διατάξεως του πρώτου εδαφίου του άρθρου 88 ΚΔΔ.

3.- Από το συνδυασμό των ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι, προκειμένου να εφαρμοσθεί η ουσιαστική διάταξη της παραγράφου 1 και, βάσει αυτής, να αρνηθεί η αρμόδια φορολογική αρχή την επιστροφή καταβληθέντος εμμέσου φόρου, απαιτείται να συντρέχουν σωρευτικώς οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) αίτημα του φορολογουμένου που αφορά αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντα έμμεσο φόρο και β) ο φόρος αυτός, βάσει νομικών δεδομένων ή ουσιαστικών ενδείξεων, να έχει επιρριφθεί στην κατανάλωση. Οι ίδιες προϋποθέσεις, συνακολούθως, απαιτούνται και για την προβλεπόμενη στην παράγραφο 3 ως άνω αναστολή εκτελέσεως συναφούς με το άνω ζήτημα δικαστικής αποφάσεως.

(i). Η πρώτη των προϋποθέσεων και η υπαγωγή, κατά συνέπεια, του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, που ενδιαφέρει εν προκειμένω, στην έννοια του «αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος εμμέσου φόρου», συντρέχει κατά το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους και τη Διοίκηση, καθόσον η συναφής αξίωση του υποκείμενου στο φόρο, που γεννάται, ασκείται και προσδιορίζεται εν τέλει, κατά τα οριζόμενα στις όλως ειδικές διατάξεις για το καθεστώς της εκπώσεως του ΦΠΑ της έκτης οδηγίας και των αντιστοίχων εσωτερικών μας διατάξεων στο ν.1642/1986 (βλέπ. αναλυτικότερα κατωτέρω), συνιστά έναν επιγενόμενο λόγο αχρεώστητης καταβολής του ΦΠΑ που νομίμως, αρχικώς, κατέβαλε ο υποκείμενος στο φόρο στους προμηθευτές του, σύμφωνα άλλωστε και με τα γενόμενα δεκτά από τη νομολογία του ΣτΕ σε

παρόμοιες περιπτώσεις επιστροφής φόρων (Γνωμ. ΝΣΚ 450/1992 Ολομ, 837/91 Γ' Τμ., πρβλ. ΣτΕ 1218/94, 2065/89, 3019/84, 1363/82, 1933/81491/95, 123/88, *contra* ΣτΕ 3269/01 Β' Τμ. (επταμ.) ως προς το ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών, χωρίς ειδικότερη αναφορά στο θέμα του άνω εκ του νόμου «επιγενόμενου λόγου»).

Σ. Α. Τ. Ε.

(ii). Ως προς τη δεύτερη λεκτέα τα ακόλουθα:

(α).- ΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΕΡΙ ΕΚΠΤΩΣΕΩΣ ΦΠΑ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ Δ.Ε.Κ.

Στην έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 («περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών «Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση», (ΕΕ L 145 της 13.6.1977), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζονται τα εξής:

Στο άρθρο 2, ότι «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν. 2. οι εισαγωγές αγαθών», στο άρθρο 17, υπό τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ότι

1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Στο βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο πρόστιθεμνης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στο φόρο, β). . .

. . .», 3. Τα κράτη μέλη παρέχουν επίσης σε κάθε υποκείμενο στο φόρο την προαναφερόμενη στην παράγραφο 2 έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες: α) πράξεών του που εκτελούνται στο εξωτερικό και που ανάγονται στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4 παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας. . .», στο άρθρο 18, που επιγράφεται «Τρόπος ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση», η παράγραφος 1, στοιχείο α', ορίζει: «Για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει: α) για την αναφερόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3», η παράγραφος 2 περιγράφει, μεταξύ άλλων, πως πρέπει να γίνεται η έκπτωση, ορίζοντας ότι «Η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στο φόρο δι' αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου, για τον οποίο εγεννήθη και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. . .», η δε

παράγραφος 4, του ίδιου άρθρου (18) ορίζει ότι: «Όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου για μία περίοδο δηλώσεως, τα Κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επί πλέον διαφορά στην επόμενη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της βάσει διαδικασίας που καθορίζουν....».

Σ. Α. Τ. Ε.

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγονται τα ακόλουθα βασικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ, όπως έχουν προσδιορισθεί από το Δ.Ε.Κ.:

Σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του ΦΠΑ της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενες πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του. Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί (βλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 6^{ης} Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28, της 8^{ης} Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ.1-81, σκέψη 42, της 19^{ης} Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ.Ι-7013, σκέψη 34, της 6^{ης} Ιουλίου 1995, C-62, BP Σουπεργκάζ, συλλογή 1995, σ.Ι-1883, σκέψη 18, κ.ά.). Κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ έχει αντίκτυπο στο επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις, παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (βλ. τις προαναφερθείσες ανωτέρω αποφάσεις C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 29, Metropol Stadler, σκέψη 42, Ampafrance και Sanfi, σκ.34, BP Σουπεργκάζ, σκέψη 18 κ.ά.). Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του (βλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14^{ης} Φεβρουαρίου 1985, 268/83 Rompelman, Συλλογή 1985, σ.655, σκέψη 19, της 21^{ης} Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1998, σ.Ι-4797, σκέψη 15, της 15^{ης} Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ.Ι-1, σκέψη 15, της 26^{ης} Μαΐου 2005, C-465/03, kretztechnik, Συλλογή 2005, σ.Ι-4357, σκέψη 34, της 15^{ης} Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Centralan Property Ltd, σκέψη 51, κ.ά.).

Ως προς το δικαίωμα, ειδικότερα, επιστροφής του ΦΠΑ σημειώνεται ότι, κατά ρητή πρόβλεψη της έκτης οδηγίας (άρθρων 17, παράγραφος 2, και 18, παράγραφος 4), όταν για

μια περίοδο δηλώσεως, το ποσό του εκπεστέου φόρου είναι μεγαλύτερο του οφειλόμενου φόρου και επομένως ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ενεργήσει την έκπτωση δι' αφαιρέσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν το επιπλέον στην επόμενη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή του βάσει διαδικασίας που καθορίζουν. Από τη διατύπωση δε του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας συγκεκριμένα, από το χωρίο «βάσει διαδικασίας που καθορίζουν» προκύπτει ότι τα μέλη διαθέτουν διακριτική ευχέρεια για τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ. Εν τούτοις, δεδομένου ότι η επιστροφή του επιπλέον ΦΠΑ αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο εξασφαλίζον την εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας κοινού συστήματος ΦΠΑ, η καθοριζόμενη από τα κράτη μέλη διαδικασία δεν μπορεί να παραβιάζει την αρχή αυτή επιρρίπτοντας στον υποκείμενο στον φόρο, εν όλω ή εν μέρει, το βάρος του ΦΠΑ. Επομένως, η διαδικασία επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ που θεσπίζει ένα κράτος μέλος πρέπει να επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό κατάλληλες συνθήκες, το σύνολο της απαιτήσεως του επιπλέον ΦΠΑ. Αυτό συνεπάγεται ότι επιστροφή πρέπει να γίνεται, εντός εύλογης προθεσμίας, με την καταβολή μετρητών ή με αντίστοιχο τρόπο. Εν πάση περιπτώσει, ο καθοριζόμενος τρόπος επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στο φόρο (απόφαση του ΔΕΚ της 25^{ης} Οκτωβρίου 2001, C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψεις 32, 33, 34).

Ενόψει αυτών, τα Κράτη μέλη δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να προσθέτουν προϋποθέσεις με ουσιαστικό περιεχόμενο στην εν λόγω διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ, που θα έθετε σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο τον δικαιούχο της επιστροφής, εκτός βεβαίως των περιπτώσεων που υφίστανται υπόνοιες φοροδιαφυγής ή απάτης ή καταχρήσεως, ως προς τις οποίες ειδικώς τα κράτη αυτά δικαιούνται στη λήψη συντηρητικών ή ασφαλιστικών μέτρων (βλέπ. ειδικότερα τις αποφάσεις της 18^{ης} Δεκεμβρίου 1997, C- 286/94, C-340/95, 401-95 και C-47/96 σκέψεις 45, και της από 21^{ης} Φεβρουαρίου 2006, C-255/2002, Halifax plc κ.λ.π., σκέψη 84 με την παρατιθέμενη νομολογία).

Εξάλλου, ως προς την επιστροφή εν γένει αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, κατά πάγια νομολογία του ΔΕΚ, ελλείπει κοινοτικής ρυθμίσεως όσον αφορά την επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραττομένων εθνικών επιβαρύνσεων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων προσφυγών που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν

καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ. μεταξύ άλλων την απόφαση της 17^{ης} Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile, Συλλογή 1998, σ.Ι-7141, σκέψη 18, καθώς και τις προπαρατεθείσες αποφάσεις, Dilexport, σκέψη 25, και Metallgesellschaft κλπ, σκέψη 85).

(β).- ΕΘΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΦΠΑ (κρίσιμες ως εκ της διαχειριστικής περιόδου που αφορά η δικαστική απόφαση).

Στις αντίστοιχες εσωτερικές μας διατάξεις, όπως ίσχυαν πριν από την κωδικοποίησή τους με το ν. 2859/2000 (ΚώδΦΠΑ) προβλέπονται τα ακόλουθα: Στο άρθρο 1 του ν.1642/1986 (Α'125), «για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις», ότι «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας», σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου». Στο άρθρο 23, παρ. 1, ότι «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιώντο φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών.... που έγιναν σ' αυτόν...2. Δικαίωμα έκπτωσης παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας...β)...». Στο άρθρο 25 παρ.3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά, μεταφέρεται για έκπτωση την επόμενη περίοδο. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27». Στο άρθρο 26 ότι «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις προσωρινές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 υπόκεινται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο το άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων...». Στο άρθρο 31 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο οφείλουν να επιδίδουν τις πιο κάτω δηλώσεις: α) Προσωρινή δήλωση... β) Εκκαθαριστική δήλωση στην οικονομική εφορία που είναι αρμόδια για την φορολογία του εισοδήματός τους.... 2. Η διαφορά φόρου που προκύπτει βάσει των πιο πάνω δηλώσεων, αν είναι θετική καταβάλλεται στο δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 44, αν είναι αρνητική μεταφέρεται για

έκπτωση ή, κατά περίπτωση, επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27. 3». Στις παρ.1 του άρθρου 27 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα ή β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο ή γ) **αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 20, 21, 22, 22^α, και 22γ και των περιπτώσεων α', β', και δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 23 ή δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26. 2...3...4...5. ...6...7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού**». Για τον καθορισμό των προϋποθέσεων και της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθεμένης αξίας, των περιπτώσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.1642/1986, που παρατίθεται ανωτέρω, εξεδόθησαν διάφορες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

(γ).- Από το συνδυασμό και την αλληλουχία των προαναφερομένων αρχών και διατάξεων της έκτης οδηγίας και του ν. 1642/1986, σε σχέση και με τις ρυθμίσεις του άρθρου 19 του ν. 2873/2000 συνάγονται σαφώς τα εξής:

Το πιστωτικό (αρνητικό) υπόλοιπο ΦΠΑ στη βασική του μορφή προκύπτει, όταν ο εκπεστέος φόρος εισροών, δηλαδή ο ΦΠΑ που ο υποκείμενος κατέβαλε στους προμηθευτές του, είναι μεγαλύτερος από τον αποδοτέο εκ μέρους του στο Δημόσιο φόρο εκροών, από το ΦΠΑ, δηλαδή, που εισέπραξε αυτός από τους αντισυμβαλλομένους του για τις προς αυτούς πράξεις του (παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών κλπ), οπότε κατ' επιλογή και κατ' επιταγή του εσωτερικού μας νομοθέτη μεταφέρεται προς έκπτωση του στην επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, κατ' εξαίρεση δε μόνο επιστρέφεται στον υποκείμενο, σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στις περιπτώσεις της παρ. 1 του άρθρου 27 ν. 1642/86, κατόπιν τηρήσεως της προβλεπόμενης από τις σχετικές αποφάσεις του (ήδη) Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών διαδικασίας. Υπό την έννοια αυτή το εν λόγω υπόλοιπο αντιπροσωπεύει ένα επιπλέον ποσό ΦΠΑ, με το οποίο επιβαρύνθηκε μεν ο υποκείμενος, με την επίρριψη σ' αυτόν από τον προμηθευτή του, ο οποίος το απέδωσε ή οφείλει να το αποδώσει στο Δημόσιο, και από το οποίο (ο υποκείμενος) δικαιούται να απαλλαγεί βάσει των προαναφερομένων όρων και αρχών της οδηγίας και του νόμου. Συνεπώς, επί υποβολής από υποκείμενο στον ΦΠΑ αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ λόγω υπάρξεως πιστωτικού υπολοίπου στην προσδιορίζουσα εν τέλει αυτό εκκαθαριστική δήλωση μιας διαχειριστικής περιόδου, δεν νοείται, κατ' αρχήν, ζήτημα επιρρίψεώς του στην κατανάλωση, αφού δεν υπάρχει σύνδεσή του με παράδοση αγαθών ή

παροχή του υποκειμένου προς αντισυμβαλλόμενους ή καταναλωτές και χρέωση τους με ΦΠΑ, η αναζήτηση του οποίου από το Δημόσιο θα έθετε ζήτημα αδικαιολόγητου πλουτισμού και συνεπώς εφαρμογής του άρθρου 19 ν. 2873/2000.

Αντίθετη προς τα ανωτέρω ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 19 ν. 2873/2000 σε σχέση με το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών, που θα απαγύρευε ή θα καθυστέρουσε την επιστροφή του κατ' επίκληση της «επιρρίψεως στην κατανάλωση» θα αποτελούσε ανεπίτρεπτο περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως και συνακολούθως της επιστροφής του ΦΠΑ εισροών του υποκειμένου σ' αυτόν, συγχρόνως δε και παράβαση της διατάξεως του άρθρου 18 παράγραφος 4 της έκτης οδηγίας, λόγω της προσθήκης ουσιαστικής προϋποθέσεως (μη επιρρίψεως στην κατανάλωση) στη διαδικασία επιστροφής του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, για τη ρύθμιση της οποίας και μόνο από την οδηγία εξουσιοδοτούνται τα κράτη μέλη, καθιστώντας την επιστροφή του εν πάση περιπτώσει αν όχι αδύνατη, τουλάχιστον δυσχερή, ως εκ της προβλεπομένης μεταθέσεως του βάρους αποδείξεως του άνω αρνητικού γεγονότος, με προφανή την οικονομική επιβάρυνση του δικαιουμένου.

Η δεύτερη, συνεπώς, προϋπόθεση (επιστροφή φόρου που έχει επιρριφθεί στην κατανάλωση), η οποία εκ πρώτης όψεως φαίνεται να υφίσταται, αφού ο ΦΠΑ είναι αναμφιβόλως έμμεσος φόρος που, κατά γενική αρχή του, επιρρίπτεται στην κατανάλωση, δεν συντρέχει στην περίπτωση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, καθόσον, ως εκ της εννοίας του κατά τις διατάξεις περί ΦΠΑ, δεν μπορεί να υπαχθεί στην έννοια του φόρου που «έχει επιρριφθεί στην κατανάλωση», αντίθετη δε ερμηνευτική εκδοχή θα καθιστούσε τη ρύθμιση του άρθρου 19 ασύμβατη προς τις αρχές και τις διατάξεις του συστήματος της έκτης οδηγίας. Ως προς το τελευταίο σημειώνεται ότι το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους οφείλει, στο πλαίσιο των γνωμοδοτικών του αρμοδιοτήτων, όπως άλλωστε και τα εθνικά μας δικαστήρια, να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο σύμφωνα με τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου και, εφόσον η σύμφωνη ερμηνεία δεν είναι δυνατή, να μην θεωρήσει εφαρμοστέους από τη διοίκηση τους αντίθετους εθνικούς κανόνες (πρβλ., απόφαση της 4^{ης} Φεβρουαρίου 1988, υπόθεση 157/86, Murphy κατά An Bord Telecom Eireann, Συλλογή 1988, σ. 673, σκέψη 11, για την υποχρέωση των κρατών μελών που απορρέει από οδηγία, να επιτύχουν το αποτέλεσμα που αυτή επιδιώκει και το καθήκον τους, δυνάμει του άρθρου 5 της Συνθήκης (νυν άρθρου 10 ΕΚ), να λαμβάνουν κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο κατάλληλο που εξασφαλίζει την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, βαρυνομένων προς τούτο όλων των αρχών των κρατών στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους, δείτε, αντί πολλών άλλων, την απόφαση της 26^{ης} Σεπτεμβρίου 1996, C-168/95, Arcaro, Συλλογή 1996, σ. I-4705, σκέψη 41).

III.- Κατόπιν αυτών, στη συγκεκριμένη περίπτωση ως προς το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ εισροών της εκκαθαριστικής δηλώσεως της ως άνω εταιρίας του α.ν. 89/1967, την επιστροφή του οποίου σύμφωνα με τα συνδυασμένα άρθρα 27 παράγραφος 1 περ. γ και άρθρα 23 παρ. 2 περ. α του ν. 1642/1986 διέταξε η υπ' αριθ. 805/2004 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, και το οποίο προέκυψε από το φόρο προστιθέμενης αξίας που κατέβαλε για δαπάνες της (εισροές) στην ημεδαπή προς το σκοπό πραγματοποίησης των δραστηριοτήτων της στο εξωτερικό και οι οποίες δεν εξαιρούνται από το δικαίωμα έκπτωσης, δεν συντρέχουν οι δύο ως άνω προϋποθέσεις εφαρμογής της παραγράφου 1, σε κάθε περίπτωση δε της δεύτερης από αυτές, συνακολούθως δε της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 2873/2000. Κατά συνέπεια, δεν χωρεί άρνηση επιστροφής του από την αρμόδια αρχή, ούτε αναστολή εκτελέσεως της ως άνω δικαστικής απόφασεως λόγω ασκήσεως από μέρους της ενδίκου μέσου.

IV.- Κατόπιν αυτών, επί του βασικού ερωτήματος αρμόζει η αρνητική απάντηση, επί των υπολοίπων δε, και κατά το μέρος που καλύπτονται από τα γενόμενα δεκτά ως άνω, δεν χωρεί απάντηση λόγω ελλείψεως συγκεκριμένου πραγματικού, ενόψει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 6 του ν. 3086/2002 «Οργανισμός Νομικού Συμβουλίου του Κράτους».

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 12/2/2007

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος ΝΣΚ

Χρήστος Τσεκωφάς

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ο Εισηγτής

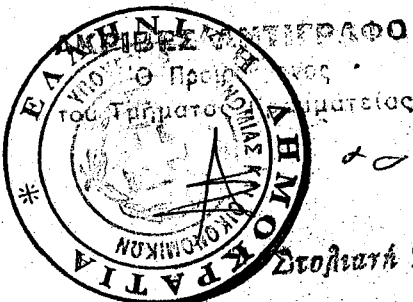
Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος

Πάρεδρος ΝΣΚ

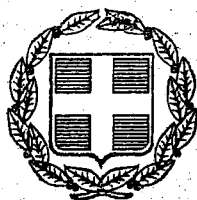
Υφ/ο Σ

20.3.2007

Γίνεται δεκτό



Στολιανά Καλοπίντα



ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ

Αρ. Φύλλου 285

28 Δεκεμβρίου 2000

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2873

Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

ΕΛΑΦΡΥΝΣΕΙΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Άρθρο 1

Φορολογικές ελαφρύνσεις για τους αγρότες

1. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α'), μέχρι την περίπτωση α', όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 35 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«1. Από την αγοραία αξία κάθε στρέμματος μεταβιβαζόμενης αιτία θανάτου γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, μαζί με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτή και εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή της, και εφόσον η αξία αυτή δεν υπερβαίνει τα δύο εκατομμύρια τετρακόσιες χιλιάδες (2.400.000) δραχμές, δεν φορολογείται το μέχρι ένα εκατομμύριο διακόσιες χιλιάδες (1.200.000) δραχμές τμήμα της για κάθε κληρονόμο ή ληροδόχο και συνολικά για ποσό μέχρι σαράντα εκατομμύρια (40.000.000) δραχμές και μέχρι εκατό (100) στρέμματα μεταβιβαζόμενης έκτασης, εάν:»

2. Το δεύτερο εδάφιο μετά την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του ν. 814/1978, μέχρι την περίπτωση α', όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 2520/1997 (ΦΕΚ 173 Α'), αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«Από την αγοραία αξία κάθε στρέμματος μεταβιβαζόμενης λόγω κληρονομικής διαδοχής γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, μαζί με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτή και εξυπηρετούν αποκλειστικά την

εκμετάλλευσή της, δεν φορολογείται ποσό που ισούται με το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της ανά στρέμμα αξίας μεταβιβαζόμενης έκτασης για κάθε κληρονόμο ή ληροδόχο και συνολικά για ποσό μέχρι εκατόν ογδόντα εκατομμύρια (180.000.000) δραχμές και για μέχρι εκατόν είκοσι (120) στρέμματα μεταβιβαζόμενης έκτασης, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:»

3. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν.δ. 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α'), μέχρι την περίπτωση α', όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ν. 2065/1992, αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«2. Από την αξία των κληρονομικών μερίδων και κληροδοσιών, κληρονομών που υπάγονται στις Α' και Β' κατηγορίες, εκπίπτει και δεν φορολογείται ποσό τριπλάσιο προς το αφορολόγητο, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:»

4. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν.δ. 118/1973, μέχρι την περίπτωση α', όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2520/1997, αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«Από την αξία των κληρονομικών μερίδων και κληροδοσιών, κληρονομών που υπάγονται στις Α' και Β' κατηγορίες, δεν φορολογείται ποσό τετραπλάσιο προς το αφορολόγητο, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:»

5. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 634/1977 (ΦΕΚ 186 Α'), όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του ν. 2065/1992, αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«Συμβάσεις αγοράς ή ανταλλαγής κυριότητας γεωργικών και κτηνοτροφικών εκτάσεων, μαζί με τις εγκαταστάσεις τους, που εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή τους, εφόσον η κατά στρέμμα αγοραία αξία τους δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου διακοσίων χιλιάδων (1.200.000) δραχμών, απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, για το κατά στρέμμα τμήμα της αγοραίας αξίας τους μέχρι το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων (600.000) δραχμών και μέχρι και εμβαδόν πενήντα (50) στρεμμάτων συνολικά για κάθε αγοραστή, είτε οι συμβάσεις γίνονται με μία είτε με περισσότερες συμβολαιογραφικές πράξεις.»

προβλέπεται από αυτές ελάχιστου ορίου για κάθε δικαστική ή εξώδικη ενέργεια. Σε δικαστικές ή εξώδικες εργασίες, για τις οποίες από διατάξεις του Κώδικα η αμοιβή ορίζεται σε ποσοστό επί της αξίας του αντικειμένου της υπόθεσης, οι δικηγόροι του Δημοσίου αμειβονται, με το διπλάσιο του ελάχιστου ορίου, που ορίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 100 παράγραφος 4, 107 παράγραφος 1 εδάφιο 2 και 110 παράγραφος 1 του πιο πάνω Κώδικα στην πρώτη περίπτωση και από το άρθρο 161 παράγραφος 4 στη δεύτερη περίπτωση. Οι αμοιβές αυτές μπορούν κατά την εκκαθάρισή τους είτε να μειωθούν μέχρι του ελάχιστου ορίου που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα, όταν πρόκειται για χειρισμό μεγάλου αριθμού όμοιων υποθέσεων ή όταν ο δικηγόρος του Δημοσίου δεν χειρίστηκε την υπόθεση με την προσήκουσα επιμέλεια, είτε να αυξηθούν μέχρι το τετραπλάσιο του ελάχιστου αυτού ορίου όταν επιδείχθηκε από τον δικηγόρο ιδιαίτερο ενδιαφέρον και επιμέλεια.

6. Στους δικηγόρους του Δημοσίου για κάθε μετάβασή τους εκτός της έδρας του Γραφείου τους, για χρονικό διάστημα περισσότερο των δύο ωρών, σε εκτέλεση δοθείσης εντολής, καταβάλλεται εκτός από τα οδοιπορικά και λοιπά έξοδα και ημερήσια αποζημίωση, ίση με το ένα τριακοστό (1/30) του βασικού μισθού του Δικαστικού Αντιπροσώπου.»

5. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του π.δ. 282/1996 αντικαθίσταται ως εξής:

«Εκπαιδευτική άδεια δεν επιτρέπεται να χορηγηθεί μετά τη συμπλήρωση του 50ού έτους.»

6. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 42 του π.δ. 282/1996 αντικαθίσταται ως εξής:

«3. Οι άδειες χορηγούνται από τον Υπουργό Οικονομικών, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερόμενου μέλους και γνώμη του Υπηρεσιακού Συμβουλίου.»

7. Η παράγραφος 6 του άρθρου 48 του π.δ. 282/1996, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 2753/1999, αντικαθίσταται ως εξής:

«6. Μέλη του κύριου προσωπικού του Ν.Σ.Κ. είναι δυνατόν να αποσπώνται σε Υπουργείο, για εκτέλεση ειδικής υπηρεσίας, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού, κατά παρέκκλιση των εκάστοτε ισχυουσών, γενικών ή ειδικών διατάξεων περί αποσπάσεων.»

8. Στην παράγραφο 11 του άρθρου 5 του ν. 2343/1995 προστίθεται περίπτωση γ', ως εξής:

«γ) Νομικής υποστήριξης των Διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών στην άσκηση των αρμοδιοτήτων τους.»

9. Για τον επόμενο εισαγωγικό διαγωνισμό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), που θα διενεργηθεί μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, γίνονται δεκτοί και υποψήφιοι που δεν έχουν υπερβεί το 40ό έτος της ηλικίας τους στις 31 Δεκεμβρίου του έτους διαγωνισμού.

στην κατανάλωση. Το βάρος απόδειξης έχει εκείνος που ζητάει την επιστροφή.

2. Στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 159 του ν. 2717/1999 προστίθεται εδάφιο που έχει ως εξής:

«Το δικαστήριο διατάσσει υποχρεωτικώς πραγματογνωμοσύνη σε υποθέσεις επιστροφής φόρων που έχουν επιρριφθεί στην κατανάλωση.»

3. Στο άρθρο 88 του ν. 2717/1999 προστίθεται δεύτερο εδάφιο που έχει ως εξής:

«Οι προθεσμίες άσκησης ένδικων μέσων, περιλαμβανομένης και της αναιρέσεως, κατά αποφάσεων που διατάσσουν την επιστροφή, καθώς και η άσκησή τους έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα.»

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 εφαρμόζονται και στις υποθέσεις που εκκρεμούν κατά το χρόνο έναρξης της ισχύος τους ενώπιον των φορολογικών αρχών και των διοικητικών δικαστηρίων, καθώς και του Συμβουλίου της Επικρατείας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ' ΑΛΛΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ

Άρθρο 19 Επιστροφή έμμεσων φόρων

1. Έμμεσοι φόροι που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως ή παρά το νόμο δεν επιστρέφονται αν έχουν επιρριφθεί