



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 46 /2018

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

Συνεδρίαση της 6^{ης} Μαρτίου 2018

Σύνθεση:

Προεδρεύων : Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κωλυομένου του Προέδρου Αλεξάνδρου Καραγιάννη.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπτεανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Αλεξανδράκης Ιωάννης, Πάρεδρος του Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμόν πρωτ. ΔΔΘΕΚΑ 1018852 ΕΞ2018/1.2.2018 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δ/ση Τελωνείων & ΕΦΚ Δ/ση Δασμολογικών Θεμάτων, Ειδικών Καθεστώτων & Απαλλαγών, Τμήμα Δ').

Ερώτημα: 1.Εάν για την πενταετή παραγραφή απαιτήσεων κατά του Δημοσίου, που προέρχονται από την επιστροφή Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (ΕΦΚ) καυσίμων που χρησιμοποιήθηκαν από εξαγωγικές επιχειρήσεις για την παραγωγή προϊόντων τους, σύμφωνα με το ν.2861/1954, κρίσιμος χρόνος είναι: α) αποκλειστικά ο χρόνος κατάθεσης της διασάφησης εξαγωγής με το έντυπο «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ» ή β) ο χρόνος υποβολής νεότερης αίτησης που συνοδεύεται από τα απαιτούμενα για την επιστροφή δικαιολογητικά ή γ) ο χρόνος παραγραφής διακόπτεται με την κατάθεση της διασάφησης και του κατά τα ανωτέρω εντύπου και αρχίζει εκ νέου με την υποβολή της νεότερης αίτησης; Στην τελευταία αυτή περίπτωση θα προστεθεί το εξάμηνο σύμφωνα με το άρθρο 143 του ν.4270/2014;

2. Εάν η νεότερη αίτηση μαζί με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά υποβληθούν σε χρόνο μεγαλύτερο των δύο ετών από την ημερομηνία εξαγωγής, γεννάται θέμα παραγραφής.

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

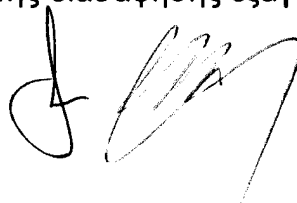
Ιστορικό


Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας, τα υπ' αριθμούς πρωτ. 31193, 31379/23.12.2016 έγγραφα του Τμήματος Δικαστικού και Νομικής Υποστήριξης της Τελωνιακής Περιφέρειας Θεσσαλονίκης, το υπ' αριθμόν πρωτ.55802/19.12.2016 έγγραφο του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης, το υπ' αριθμόν πρωτ. 12079/20.9.2017 έγγραφο του Γ' Τελωνείου Θεσσαλονίκης τα έγγραφα της αλληλογραφίας του Α' και του Γ' Τελωνείου Θεσσαλονίκης με την Δ.Υ.Ε.Ε στο νομό Θεσσαλονίκης και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό, με βάση το οποίο υποβλήθηκε το ερώτημα:

1. Αρχικά στο Α' Τελωνείο και στη συνέχεια, λόγω αλλαγής αρμοδιοτήτων, στο Γ' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, εκκρεμούν αρκετές (23) αιτήσεις επιστροφής Ε.Φ.Κ., που χρησιμοποιήθηκαν από εξαγωγικές βιομηχανίες, για την παραγωγή προϊόντων που είχαν εξαχθεί. Μεταξύ αυτών, η βιομηχανία «ΠΑΥΛΙΔΗΣ Α.Ε ΜΑΡΜΑΡΑ ΓΡΑΝΙΤΕΣ», η οποία υπέβαλλε την υπ' αριθμόν 7576/13.4.2011 αίτηση για επιστροφή ΕΦΚ, που αφορούσε εξαγωγές των ετών 2008-2009.

2. Η αρμόδια Τελωνιακή Αρχή θεώρησε, ότι με την υποβολή της αίτησης επιστροφής την 13.4.2011, διακόπηκε η πενταετής παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου, η οποία, είχε αρχίσει από το τέλος του έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή και μετά ταύτα θα συμπληρωνόταν την 14.10.2016 και όχι την 14.4.2016, λόγω και του εξαμήνου μετά την παρέλευση του οποίου αρχίζει η νέα παραγραφή, εφόσον η διοίκηση δεν απαντήσει, σύμφωνα με το άρθρο 93 παρ. β του ν.2362/1995. Έτσι εξέδωσε την υπ' αριθμόν 54815967-0/8.9.2016 επιταγή πληρωμής.

3. Ωστόσο η Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου Θεσσαλονίκης, με το υπ' αριθμόν 13564/13.10.2016 έγγραφό της, απέρριψε τη δαπάνη με την αιτιολογία, ότι είχε συμπληρωθεί η πενταετής παραγραφή. Ειδικότερα θεώρησε, ότι η παραγραφή της αξίωσης άρχισε με την κατάθεση της διασάφησης εξαγωγής και





την υποβολή του εντύπου «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΣΗΓΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ», τα έτη 2008 και 2009 και δεν διακόπηκε με την υποβολή της αίτησης επιστροφής την 13.4.2011, ενώ στο ίδιο έγγραφο παρατηρεί, ότι η παράλειψη υποβολής αίτησης με τη διασάφηση εξαγωγής, εντός διετίας από της εισαγωγής των πρώτων υλών, συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος επιστροφής.

4. Ως όμοια μνημονεύεται, στα παραπάνω έγγραφα, η υπόθεση της εταιρείας «ΣΟΛΑΚΗΣ ΑΕ», η οποία υπέβαλλε την υπ' αριθμόν 2996/8.3.2016 αίτηση επιστροφής, για εξαγωγές που πραγματοποιήθηκαν τα έτη 2010 και 2011. Το Γ' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, απέρριψε την αίτηση που αφορούσε τις εξαγωγές του έτους 2010, λόγω παραγραφής. Για τις εξαγωγές του έτους 2011 εξέδωσε την υπ' αριθμόν 16GRXE2006000 30370/23.12.2016 απόφαση επιστροφής. Η εταιρεία πληρώθηκε με επιταγή την 26.5.2017. Τα σχετικά δικαιολογητικά διαβιβάστηκαν στην Δ.Υ.Ε.Ε Θεσσαλονίκης, η οποία με το υπ' αριθμόν πρωτ.2748/21.6.2017 έγγραφο απάντησε, ότι η αξίωση είχε παραγραφεί, διότι παρήλθε η πενταετία, από τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο διενεργήθηκε η εξαγωγή.

5. Από το περιεχόμενο του παραπάνω εγγράφου της Δ.Υ.Ε.Ε. Θεσσαλονίκης και του υπ' αριθμόν 8851/6.7.2017 απαντητικού εγγράφου του Γ' Τελωνείου Θεσσαλονίκης, προκύπτει η άποψη της πρώτης, ότι η πενταετία της παραγραφής, εντός της οποίας επιβαλλόταν, όχι μόνο να εκδοθεί η απόφαση επιστροφής, αλλά να γίνει και η πληρωμή, άρχισε από το τέλος του οικονομικού έτους (2011) κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή και υποβλήθηκε το έντυπο «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΣΗΓΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ» με τη διασάφηση εξαγωγής και συμπληρώθηκε, την 31.12.2016. Αυτό το έντυπο η Δ.Υ.Ε.Ε το εκλαμβάνει ως αίτηση πληρωμής, στηριζόμενη στην υπ' αριθμόν 380/1999 ΓνΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία για την επιστροφή του ΕΦΚ, δεν είναι αναγκαίο να υπάρχει αίτηση με πανηγυρικό τρόπο, αλλά αρκεί η συμπλήρωση του εντύπου, με το οποίο ο εξαγωγέας ζητά τη χορήγηση αντιγράφων για την επιστροφή των δασμών. Η άποψη αυτή έχει ως επακόλουθη συνέπεια να θεωρεί περαιτέρω, ότι η υποβαλλόμενη μεταγενεστέρως της ημερομηνίας εξαγωγής και της ημερομηνίας υποβολής της διασάφησης και του εντύπου, αυτοτελής αίτηση επιστροφής, δεν διακόπτει την παραγραφή (ίδετε έγγραφο ερωτήματος σελ.2).



Δεν αξιολόγησε επίσης η Δ.Υ.Ε.Ε αν υπήρξαν έννομες συνέπειες από το γεγονός ότι πριν από την 31.12.2016 είχε υποβληθεί αίτηση επιστροφής (2996/8.3.2016) και είχε εκδοθεί η υπ' αριθμόν 16GRXE2006000 30370/23.12.2016 απόφαση επιστροφής.

6. Σημειώνεται προσθέτως, ότι, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμόν πρωτ.12079/20.9.2017 έγγραφο του Γ' Τελωνείου ΕΦΚ Θεσσαλονίκης, η υπηρεσία για την έκδοση απόφασης επιστροφής ζητούσε ως απαραίτητα δικαιολογητικά, συνημμένα στην αίτηση επιστροφής, μεταξύ άλλων και αντίγραφα των παραστατικών εξαγωγής μετά του συνημμένου σχετικού τιμολογίου εξαγωγής καθώς και το έντυπο «Δήλωση προέλευσης εμπορευμάτων-αίτηση χορήγησης αντιγράφων».

Με το εν λόγω έντυπο ο εξαγωγέας δηλώνει το είδος, την ποσότητα και την προέλευση των πρώτων υλών που χρησιμοποίησε για την παραγωγή των εξαγόμενων προϊόντων, που αναφέρονται στη διασάφηση εξαγωγής και υποβάλλει αίτημα να του χορηγηθεί αντίγραφο της δήλωσης για την επιστροφή των επιβαρύνσεων.

7. Αποψη της υπηρεσίας, όπως διατυπώνεται στο παραπάνω έγγραφο με το οποίο τέθηκαν τα ερωτήματα, είναι, ότι η γέννηση της αξίωσης επιστροφής συμπίπτει με το χρόνο πραγματοποίησης της εξαγωγής και ειδικότερα με την κατάθεση της διασάφησης εξαγωγής μαζί με την υποβολή του εντύπου «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ». Ότι η πενταετής παραγραφή αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή και διακόπτεται με την κατάθεση της αίτησης επιστροφής. Παρατηρεί επίσης η υπηρεσία, ότι στην πράξη, κατατίθεται αίτηση περί επιστροφής ΕΦΚ από τον εξαγωγέα μαζί με τα συνημμένα δικαιολογητικά στο αρμόδιο τελωνείο, μετά τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή και οπωσδήποτε προ της εκπνοής της πενταετούς παραγραφής.

Νομοθετικό πλαίσιο

8. Στις διατάξεις του ν.2861/1954 «Περί μέτρων ενισχύσεως της εξαγωγής βιομηχανικών και άλλων εγχωρίων προϊόντων» (Α' 117), ορίζονται τα παρακάτω: Άρθρο 1. «1. Κατά την εξαγωγή εγχωρίων προϊόντων, επιστρέφονται εις τον εξαγωγέα οι δασμοί και λοιποί συνεισπραττόμενοι κατά την εισαγωγή φόροι, οι αναλογούντες επί των χρησιμοποιηθεισών δια την



παραγωγή των εξαγομένων προϊόντων ποσοτήτων πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υγρών ή στερεών καυσίμων υλών. Ο καθορισμός του ποσού των επιστρεπτέων δασμών και φόρων ενεργείται, επί τη βάσει των ισχυόντων κατά την ημέραν της εισαγωγής.

2. Η κατά την παράγραφον 1 του παρόντος άρθρου επιστροφή των δασμών και φόρων ενεργείται, μόνον εφ' όσον η εξαγωγή των βιομηχανικών προϊόντων λαμβάνει χώραν εντός δύο ετών, κατ' ανώτατον όριον, από της εισαγωγής των πρώτων υλών ή των καυσίμων τοιούτων και ήθελεν υποβληθή αίτησις περί επιστροφής εις το Τελωνείον δι' ου ενεργείται η εξαγωγή, συν τη καταθέσει της διασαφήσεως εξαγωγής. Η παράλειψις της υποβολής της αιτήσεως ταύτης συν τη καταθέσει της διασαφήσεως εξαγωγής συνεπάγεται, την απώλειαν του δικαιώματος της επιστροφής των δασμών και λοιπών φόρων... 3...». Άρθρο 6. « 1. Δια των κατά τας διατάξεις των άρθρων 2, 3 και 4 του παρόντος νόμου κοινών αποφάσεων, καθορισθήσονται οι όροι και αι διατυπώσεις, καθ' ους θα ενεργήται η επιστροφή των δασμών και των λοιπών φόρων, η επιστροφή του φόρου του Α.Ν. 843/1948, η ατελής εισαγωγή των κατά το άρθρον 2 πρώτων υλών και καυσίμων ως και πάσα λεπτομέρεια δια την εφαρμογήν του παρόντος νόμου.

2. Αι ως άνω υπουργικαί αποφάσεις εκδίδονται μετά γνώμην Επιτροπής συγκροτούμενης δι' αποφάσεως του Υπουργού των Οικονομικών και εδρευούσης παρά τω Υπουργείω τούτω, αποτελουμένης δε εκ δύο υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών και ανά ενός των Υπουργείων Εμπορίου και Βιομηχανίας, υποδεικνυομένων υπό των οικείων Υπουργών μετά των αναπληρωτών των, ως και ανά ενός εκπροσώπου του Συνδέσμου Ελλήνων Βιομηχάνων, του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών και του Πανελληνίου Συνδέσμου Εξαγωγέων, οριζομένων υπό τούτων.3....».

9. Κατ' εφαρμογή της παραπάνω νομοθετικής εξουσιοδότησης, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν Δ.7304/29.7.1963 απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Εμπορίου και Βιομηχανίας «Περί των υποβλητέων δικαιολογητικών διά την επιστροφήν δασμών και λοιπών φόρων». Με την εν λόγω απόφαση ορίσθηκε ότι «Διά την επιστροφήν των δασμών και λοιπών φόρων, συμφώνως προς τας διατάξεις του ν.2861/1954, θα υποβάλλωνται εφεξής εις την αρμοδίαν Τελωνειακήν Αρχήν, τα κάτωθι δικαιολογητικά, τροποποιημένων εις το σημείον




τούτο απασών των εις εκτέλεσιν του ανωτέρω νόμου εκδοθεισών μέχρι τούδε αποφάσεων:

α) Αντίγραφον της διασαφήσεως εξαγωγής. β) Υπεύθυνος δήλωσις του εξαγωγέως εμφανίονσα την χρησιμοποίησιν πρώτων υλών αλλοδαπής προελεύσεως, την χώραν καταγωγής τούτων και ότι από της εισαγωγής των μέχρι της χρονολογίας της εξαγωγής των εξ' αυτών κατασκευασθέντων προϊόντων δεν έχει παρέλθει διετία. γ) Προκειμένου περί επιστροφής του κατά την εισαγωγήν επιβαλλομένου επί των πρώτων υλών, Φ.Κ. Εργασιών, βεβαίωσις της οικείας Οικον. Εφορίας, περί μη εκπτώσεως της αξίας αυτών εκ των ακαθαρίστων εσόδων της βιομηχανίας κατασκευής των εξαχθέντων βιομηχανικών προϊόντων. Επί μη υποβολής της βεβαιώσεως ταύτης ή επί τη υποβολή υπό του εξαγωγέως δηλώσεως περί εκπτώσεως της αξίας των πρώτων υλών εκ των ακαθαρίστων εσόδων της βιομηχανίας, δεν επιστρέφεται ο επ' αυτών αναλογών Φ.Κ. Εργασιών...».

10. Στις διατάξεις του ν.2362/1995: «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους τους και άλλες διατάξεις» (Α' 247), ο οποίος τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής, ορίζονται τα παρακάτω: «Άρθρο 90. 1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.

2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής. Για τα τελωνειακά έσοδα ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 1165/18 του Τελωνειακού Κώδικα, όπως ισχύει. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και επί ποσών που εισπράττονται από το Δημόσιο για λογαριασμό τρίτων.3...4...5...6. Χρηματική απαίτηση κατά του Δημοσίου, που έχει αναγνωρισθεί σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από τη νομοθεσία περί Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ή που έχει βεβαιωθεί με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ή για την οποία έχει εκδοθεί τίτλος πληρωμής, υπόκειται σε παραγραφή πέντε ετών, που αρχίζει από την αναγνώριση ή την τελεσιδικία ή την έκδοση του τίτλου πληρωμής, αντίστοιχα.

Άρθρο 91. Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος, η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής. Προκειμένου όμως περί δασμών, φόρων, τελών και λοιπών



δικαιωμάτων που εισπράττονται στα Τελωνεία, η παραγραφή αρχίζει από της βεβαίωσης αυτών.

Άρθρο 93. Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο :

α) Με την υποβολή της υποθέσεως στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδικών, του δικαστηρίου ή των διαιτητών.

β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει ή έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής.

Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως.

Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.

γ) Με την υποβολή αιτήσεως προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους για την αναγνώριση της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγκριση ή μη από τον Υπουργό Οικονομικών του οικείου πρακτικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.

δ) Με την επίδοση επιταγής για εκτέλεση, όπου αυτή επιτρέπεται.

ε) Με την έκδοση τίτλου πληρωμής. Η ολική ή μερική συμψηφιστική εξόφληση δεν διακόπτει την παραγραφή.

στ) Με την αναγνώριση της απαιτήσεως υπό του Δημοσίου με πρακτικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έχει εγκριθεί από τον Υπουργό Οικονομικών.

Αυτό ισχύει επί οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου, συμπεριλαμβανομένης και της εκ του αδικοιολογήτου πλουτισμού.

Άρθρο 94. Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό. Κάθε ποσό που κατέβαλε το Δημόσιο μετά την παραγραφή της απαιτήσεως κατ' αυτού, έστω και αν γνώριζε την παραγραφή, δικαιούται να το αναζητήσει. Παραίτηση του Δημοσίου από τη συμπληρωμένη παραγραφή ή με οποιονδήποτε τρόπο αναγνώριση απ' αυτό της παραγεγραμμένης απαιτήσεως είναι άκυρη. Η παραγραφή λαμβάνεται υπόψη αυτεπάγγελτα από τα δικαστήρια».



Ομοίου περιεχομένου ρυθμίσεις εισάγονται και με τις αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 140 έως 144 του ν.4270/2014 «*Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις*» (Α'143), με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 1.1.2015.

Ερμηνεία των διατάξεων.

Από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων, συνάγονται τα ακόλουθα:

11. Το δικαίωμα επιστροφής, των δασμών και λοιπών συνεισπραττόμενων φόρων, οι οποίοι κατεβλήθησαν στο Δημόσιο κατά την εισαγωγή πρώτων υλών ή καυσίμων, που χρησιμοποιήθηκαν από τους εξαγωγείς εγχωρίων προϊόντων, για την παρασκευή νέων προϊόντων προς εξαγωγή, γεννάται με την πραγματοποίηση της εξαγωγής, οποτεδήποτε ήθελε γίνει, σε κάθε περίπτωση όμως, εντός διετίας από της εισαγωγής των πρώτων υλών (Γν.ΝΣΚ 233/2004 Ατομική και Γν.ΝΣΚ 380/1999 με την οποία γίνεται δεκτό, ότι από τις ειδικές διατάξεις του Ν.2861/1954 γεννάται αυτοτελές δικαίωμα στο πρόσωπο του εξαγωγέα προς είσπραξη των χρηματικών ποσών μετά την πραγματοποίηση της εξαγωγής). Εάν η εξαγωγή των νέων προϊόντων δεν πραγματοποιηθεί εντός δύο ετών από την ημερομηνία εισαγωγής των πρώτων υλών, δεν γεννάται δικαίωμα επιστροφής, ενώ η μη υποβολή αίτησης επιστροφής με τη διασάφηση εξαγωγής έχει ως συνέπεια την απώλεια, τυχόν γεννηθέντος, δικαιώματος. Από τη διατύπωση της ως άνω διάταξης, προκύπτει περαιτέρω, ότι η οριζόμενη διετία, αποτελεί την απώτατη προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να πραγματοποιηθεί η εξαγωγή του τελικού νέου προϊόντος, ενώ δεν τίθεται αντίστοιχη προθεσμία, με αρχή προφανώς την ημερομηνία πραγματοποίησεως της εξαγωγής και γένεσης του δικαιώματος, εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η αίτηση με τα απαραίτητα δικαιολογητικά, για την επιστροφή των καταβληθέντων δασμών και φόρων (Γν.ΝΣΚ 233/2004 Ατομική). Συναφώς γίνεται δεκτό (Γν.ΝΣΚ 380/1999), ότι η επιστροφή είναι επιτρεπτή, έστω και αν η αίτηση υποβληθεί σε μεταγενέστερο χρόνο της καταθέσεως των διασαφήσεων εξαγωγής. Διευκρινίζεται στο σημείο αυτό ότι η διασάφηση εξαγωγής είναι έντυπο, το οποίο υποβάλλεται κατά την πραγματοποίηση της εξαγωγής στο αρμόδιο τελωνείο, ενώ για την επιστροφή των δασμών και φόρων, υποβάλλεται αντίγραφο αυτής μαζί με την αίτηση επιστροφής.



12. Με την πραγματοποίηση της εξαγωγής ο εξαγωγέας δικαιούται να ζητήσει (αξίωση) την επιστροφή των δασμών και φόρων, εκδηλώνεται δε η βούλησή του αυτή με την υποβολή της αίτησης επιστροφής και των προβλεπόμενων δικαιολογητικών, μεταξύ των οποίων και η υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνεται ότι οι πρώτες ύλες πράγματι χρησιμοποιήθηκαν για την παρασκευή των εξαχθέντων προϊόντων. Τούτο, διότι από τις ως άνω διατάξεις, τίθενται δύο προϋποθέσεις για την επιστροφή των δασμών και φόρων, να πραγματοποιηθεί η εξαγωγή εντός δύο ετών από την εισαγωγή των πρώτων υλών και να υποβληθεί αίτηση περί επιστροφής.

13. Οι κάθε είδους χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδική διάταξη, παραγράφονται μετά πάροδο πενταετίας, η οποία αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο γεννήθηκε η αξίωση και ήταν δικαστικώς επιδιώξιμη (ΑΕΔ 32/2008). Στη γενική αυτή παραγραφή, που αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή, υπόκεινται και οι αξιώσεις για την επιστροφή φόρων και δασμών που καταβλήθηκαν από εξαγωγικές επιχειρήσεις, κατά τα ανωτέρω. Τούτο έχει γίνει ήδη δεκτό με τις υπ' αριθμούς, 233/2004 ατομική και 380/1999 Γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ., με τις οποίες έγινε ακόμη δεκτό, ότι η αίτηση επιστροφής μπορεί να υποβληθεί και μεταγενεστέρως της ημερομηνίας εξαγωγής, αρκεί να μην έχει παρέλθει η πενταετία της παραγραφής. Κατ' ορθή ερμηνεία επομένως των ως άνω διατάξεων του ν.2861/1954 και του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού, πρέπει να γίνει δεκτό, ότι χρόνος έναρξης της πενταετούς παραγραφής, είναι το τέλος του έτους κατά το οποίο διενεργήθηκε η εξαγωγή (ΣΤΕ 892/1982, με την οποία έγινε δεκτό ότι η αξίωση επιστροφής του φόρου γεννάται από της εξαγωγής των υπό του επιχειρηματίου παραχθέντων προϊόντων).

14. Από τις διατάξεις του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού, όπως παρατίθενται παραπάνω, προκύπτει περαιτέρω, ότι η πενταετής παραγραφή των αξιώσεων κατά του Δημοσίου, διακόπτεται, με την υποβολή αίτησης προς τη διοίκηση για την πληρωμή της απαίτησης και με την έκδοση τίτλου πληρωμής. Στην πρώτη περίπτωση, νέα πενταετής παραγραφή, αρχίζει από τη χρονολογία της έγγραφης απάντησης της αρμόδιας αρχής και αν αυτή δεν απαντήσει, μετά την παρέλευση εξ μηνών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης (ΑΠ 984/2015). Στη δεύτερη περίπτωση η νέα παραγραφή αρχίζει από την επομένη



της ημερομηνίας έκδοσης του τίτλου πληρωμής, όπως τούτο ορίζεται ρητά στην παράγραφο 6 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία αναφέρεται στην περίπτωση όπου αρχίζει το πρώτον η παραγραφή, αλλά συνάγεται, προκειμένου για την έναρξη νέας, μετά από διακοπή της αρχικής παραγραφής και από το γεγονός, ότι σε όσες περιπτώσεις διακοπής, ο νομοθέτης ήθελε άλλο, από τον χρόνο επελεύσεως του γεγονότος της διακοπής, χρόνο έναρξης της νέας παραγραφής το όρισε ρητά, ενώ ουδέν περί αυτού αναφέρει στην περίπτωση της οφειλόμενης στην έκδοση τίτλου πληρωμής. Τίτλος πληρωμής, με την έκδοση του οποίου επίσης διακόπτεται η παραγραφή απαιτήσεων κατά του Δημοσίου, είναι, κατά το άρθρο 28 παρ.1 περ. α' του ν.2362/1995 το χρηματικό ένταλμα ή άλλο παραστατικό στοιχείο, που εκδίδεται από την Υπηρεσία Δημοσιονομικού ελέγχου ή από άλλο αρμόδιο κατά νόμο όργανο για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων πιστωτών του Δημοσίου σε βάρος πιστώσεων του Κρατικού Προϋπολογισμού (ΑΠ 1564/2005).

15. Για τη διακοπή της παραγραφής με την υποβαλλόμενη αίτηση πληρωμής, θα πρέπει να ζητείται με αυτή η πληρωμή ορισμένης απαίτησης, η οποία δεν είναι μεν αναγκαίο να προσδιορίζεται κατά το ακριβές ποσό ή να αναφέρονται λεπτομερώς τα περιστατικά που τη θεμελιώνουν, απαιτείται όμως να καθορίζονται σαφώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν την ταυτότητα της συγκεκριμένης απαίτησης και τη διακρίνουν από άλλες απαιτήσεις, ώστε να έχουν τη δυνατότητα τα αρμόδια όργανα να αντιληφθούν για ποια απαίτηση πρόκειται και να εξετάσουν τη βασιμότητά της, προκειμένου να απαντήσουν θετικά ή αρνητικά στην αίτηση (ΑΠ 1938/2008, 1643/2017). Γενικώς, οι αιτήσεις που απευθύνονται στη διοίκηση, πρέπει να είναι έγγραφες και να έχουν σαφές περιεχόμενο (Γ.Σπηλιωτόπουλου *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου παρ.89 με παραπομπές στη νομολογία*). Εν προκειμένω, γίνεται δεκτό (Γν. Ν.Σ.Κ. 380/1999), ως προς το περιεχόμενο της αίτησης επιστροφής, ότι με την πάροδο του χρόνου η αυστηρή άποψη της γραμματικής ερμηνείας του άρθρου 1 παρ.2 του ν.2861/1954, έχει αμβλυνθεί σε μεγάλο βαθμό και εξαιτίας της εφαρμοζόμενης διοικητικής πρακτικής, η αίτηση, έχει χάσει την αυτοτέλειά της και έχει ενσωματωθεί, σε έντυπο που επιγράφεται «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ». Επισημαίνεται μάλιστα, ότι με την υπ' αριθμόν 268/1997 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, έγινε δεκτό, κατ' επίκληση της επιείκειας και της δίκαιης μεταχείρισης των εξαγωγέων ότι στο



αίτημα του εξαγωγέως, στο πιο πάνω έντυπο, περί χορήγησης αντιγράφων, ανυπάρχει και το αξιούμενο από το νόμο αίτημα περί επιστροφής των σχετικών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, καθοιονδήποτε τρόπο και αν συμπληρωθεί το έντυπο.

16. Με βάση τη θέση που υιοθετείται με τις ως άνω γνωμοδοτήσεις, ως προς το χαρακτήρα και το περιεχόμενο του εντύπου «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ», μπορεί να γίνει δεκτό, ότι η υποβολή του, λαμβανομένης υπόψη και της αρχής της επιείκειας, πρέπει να ενεργοποιεί τη διοίκηση να κινήσει τη διαδικασία για την επιστροφή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, δεν μπορεί όμως να έχει ως συνέπεια τη διακοπή της παραγραφής. Τούτο, διότι το μεν με τη διάταξη του άρθρου 93 παρ. β του ν.2362/1995 ρητά αξιώνεται η υποβολή αίτησης για την πληρωμή της απαίτησης, δηλαδή ρητή δήλωση της βούλησης του εξαγωγέα να ζητήσει την επιστροφή, το δε διότι, κατά τα ως άνω νομολογιακώς γενόμενα δεκτά, η αίτηση, για να έχει ως αποτέλεσμα τη διακοπή της παραγραφής, πρέπει να περιέχει βεβαίως αίτημα επιστροφής και επιπλέον, με σαφήνεια, τα στοιχεία που προσδιορίζουν την ταυτότητα της συγκεκριμένης απαίτησης και τη διακρίνουν από άλλες απαιτήσεις. Στο έντυπο «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ», δεν περιλαμβάνονται τα στοιχεία αυτά, ούτε αίτημα πληρωμής, επομένως αυτό δεν έχει τα χαρακτηριστικά αίτησης, της οποίας η υποβολή στην αρμόδια αρχή έχει ως συνέπεια τη διακοπή της παραγραφής. Συνακολούθως η υποβολή αυτοτελούς αίτησης, με ρητό αίτημα επιστροφής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, σε χρόνο μεταγενέστερο της κατάθεσης του ως άνω εντύπου και της διασάφησης εξαγωγής, δεν έχει το χαρακτήρα δεύτερης αίτησης, κατά το άρθρο 93 παρ.β του ν.2362/1995, αλλά αρχικής, η υποβολή της οποίας, εντός της πενταετούς παραγραφής, έχει ως συνέπεια τη διακοπή της (Γν. Ν.Σ.Κ. 380/1999).

Απάντηση

17. Εν όψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ομοφώνως:

Στο πρώτο ερώτημα ότι: α) Κρίσιμος χρόνος, κατά τη διατύπωση του ερωτήματος, ορθότερον, χρόνος έναρξης, της πενταετούς παραγραφής των απαιτήσεων κατά του Δημοσίου για την επιστροφή ΕΦΚ καυσίμων που

χρησιμοποιήθηκαν από εξαγωγικές επιχειρήσεις για την παραγωγή των προϊόντων τους σύμφωνα με τον ν.2861/1954 είναι, αποκλειστικά, το τέλος του οικονομικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή.

β) Η υποβολή αίτησης επιστροφής, νεότερης, κατά το ερώτημα, σε σχέση με το χρόνο υποβολής του εντύπου «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ», διακόπτει την παραγραφή. Στην περίπτωση αυτή, νέα πενταετής παραγραφή, αρχίζει μετά την τυχόν απάντηση της αρμόδιας υπηρεσίας.

Εάν δεν δοθεί απάντηση, εντός έξι μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, η νέα πενταετής παραγραφή αρχίζει μετά την παρέλευση των έξι μηνών.

γ) Η τυχόν κατάθεση, σε χρόνο μεταγενέστερο της εξαγωγής, της διασάφησης και του εντύπου «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ», δεν διακόπτει την παραγραφή, που ήδη έχει αρχίσει, ούτε έχει ως συνέπεια την έναρξη νέας παραγραφής.

Στο δεύτερο ερώτημα, ότι δεν τίθεται ζήτημα διετούς παραγραφής, εάν η αίτηση επιστροφής, νοούμενη ως νεότερη, σε σχέση με το έντυπο «ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ-ΑΙΤΗΣΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ», μαζί με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά υποβληθεί σε χρόνο μεγαλύτερο των δύο ετών από την ημερομηνία εισαγωγής των πρώτων υλών ή εξαγωγής των παραγόμενων προϊόντων. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί οποτεδήποτε εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής, η οποία κατά τα ανωτέρω αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 15.3. 2018

Ο Πρόεδρος

Στέφανος Δέτσος
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Γιάννης Αλεξανδράκης
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.