

εποχιακές. Αυτό προκύπτει και από το είδος της ειδικότητας με την οποία προσελήφθησαν που δεν φανερώνει ότι αυτοί εξυπηρετούσαν ανάγκες εποχιακής φύσεως του εναγόμενου. Από τα ως άνω σαφώς προκύπτει ότι το εναγόμενο με επανειλημμένες συμβάσεις ορισμένου χρόνου προσπάθησε να καταστρατηγήσει τα δικαιώματα αυτών (εναγόντων) όσον αφορά τη σύμβαση εργασίας και την καταγγελία αυτής και παραβίασε τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. β' του Ν 2112/1920 αλλά και εκείνες της 1999/70/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της ΕΕ της 26.8.1999. Συνεπώς θα πρέπει να αναγνωρισθεί ότι πίσω από τις ως άνω συμβάσεις εργασίας ορισμένου χρόνου των εναγόντων με την εναγόμενη Κοινότητα υποκρυπτόταν σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ιδιωτικού δικαίου και αορίστου χρόνου.

Συνεπώς θα πρέπει να γίνει δεκτή η αγωγή ως και ουσιαστικά βάσιμη και η εκκαλουμένη απόφαση έσφαλε περί την εφαρμογή του νόμου, απορρίψασα την αγωγή ως μη νόμιμη και γι' αυτό κατά τους βάσιμους περί τούτου λόγους της έφεσης θα πρέπει να εξαφανισθεί. Στη συνέχεια πρέπει να γίνει δεκτή η κρινόμενη έφεση, ως και ουσιαστικά βάσιμη και να αναγνωρισθεί ότι οι ενάγοντες συνδέονται με την εναγόμενη Κοινότητα με σχέση εργασίας αορίστου ιδιωτικού δικαίου από της αρχικής προσλήψεως τους και να υποχρεωθεί το εναγόμενο ΝΠΔΔ (κοινότητα) να αποδέχεται τις προσφερόμενες προσηκόντως υπηρεσίες των εναγόντων επ' απειλή χρηματικής ποινής για κάθε παράβαση της παρούσας απόφασης. [...]

(Δέχεται την έφεση.)

### III. Φορολογικό Δίκαιο

#### Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΔΕΚ Υπόθ. C-13/2006,  
απόφ. 7.12.2006

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων  
κατά Ελλάδα

Διατάξεις: άρθρο 13B στοιχ. α' Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ

ΦΠΑ ΣΕ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΟΔΙΚΗΣ ΒΟΗΘΕΙΑΣ. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία επιβάλλεται ΦΠΑ στις υπηρεσίες που συνίστανται στην παροχή οδικής βοήθειας, έναντι σταθερής ετήσιας συνδρομής, από εξειδικευμένους οργανισμούς σε περίπτωση βλάβης. Ωστόσο οι υπηρεσίες οδικής βοήθειας μπορούν να περιληφθούν στην έννοια της παροχής ασφαλιστικών εργασιών και απαλλάσσονται του ΦΠΑ σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο. Συνεπώς η Ελλάδα επιβάλλοντας ΦΠΑ στις ως άνω υπηρεσίες, παρέβη τις υποχρεώσεις της εκ του κοινοτικού δικαίου.

1. Με την προσφυγή της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ελληνική Δημοκρατία, επιβάλλοντας φόρο προστιθέμενης

αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στις υπηρεσίες οι οποίες συνίστανται στην παροχή οδικής βοήθειας σε περίπτωση βλάβης, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 13B, στοιχείο α' της έκτης Οδηγίας 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 ειδ. έκδ. 09/001, σελ. 49, στο εξής: έκτη Οδηγία).

2. Κατά το άρθρο 13B στοιχείο α' της έκτης Οδηγίας: «Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή φοροαποφυγή και κατάχρηση: α) τις ασφαλιστικές και αντισταθμιστικές εργασίες, περιλαμβανομένων και των συναφών προς τις πράξεις αυτές παροχών υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από τους ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες [...]».

3. Το άρθρο 15 παρ. 42, του ελληνικού Ν 2166/1993 (ΦΕΚ Α' 137 της 24ης Αυγούστου 1993) ορίζει: «[...] τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα οδικής βοήθειας υπόκεινται στον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 1642/86, σε ό,τι αφορά στα ποσά τα οποία εισπράττουν ως αντάλλαγμα, είτε με τη μορφή συνδρομής είτε εκτάκτως, όταν παρέχουν οδική βοήθεια ή άλλες συναφείς ατομικές υπηρεσίες».

4. Η Επιτροπή, διαπιστώνοντας ότι, κατ' εφαρμογήν αυτού του άρθρου 15 παρ. 42, επιβάλλεται ΦΠΑ επί της σταθερής ετήσιας συνδρομής που καταβάλλουν οι συνδρομητές της ΕΛΠΑ (Ελληνικής Λέσχης Αυτοκινήτου και Περιηγήσεων) για την παροχή βοήθειας σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος οχήματος και κρίνοντας ότι οι σχετικές πράξεις πρέπει να τυγχάνουν της προβλεπόμενης από το άρθρο 13B στοιχ. α' της έκτης Οδηγίας απαλλαγής, απηύθυνε στις 7 Ιουλίου 2004 επιστολή οχλήσεως στην Ελληνική Δημοκρατία.

5. Η Επιτροπή, επειδή δεν ικανοποιήθηκε από την απάντηση του εν λόγω κράτους μέλους του απηύθυνε, στις 22 Δεκεμβρίου 2004, αιτιολογημένη γνώμη με την οποία το κάλεσε να λάβει τα ενδεικνυόμενα μέτρα προκειμένου να θέσει τέρμα στην προβαλλόμενη παράβαση.

6. Με την από 23 Φεβρουαρίου 2005 απάντησή της σ' αυτήν την αιτιολογημένη γνώμη, η Ελληνική Κυβέρνηση αμφισβήτησε την προσαπτόμενη παράβαση, υποστηρίζοντας, ιδίως, ότι οι επίμαχες υπηρεσίες οδικής βοήθειας, οι οποίες δεν παρέχονται από ασφαλιστή ή ασφαλιστικό πράκτορα, δεν συνιστούν ασφαλιστικές ή αντισταθμιστικές εργασίες κατά την έννοια του άρθρου 13B στοιχείο α', της έκτης Οδηγίας.

7. Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι υπηρεσίες οδικής βοήθειας που παρέχουν οι ειδικευμένοι οργανισμοί στα μέλη τους σε περίπτωση βλάβης οχήματος μπορούν να περιληφθούν στην έννοια

της ασφαλίσεως, καθόσον ο καλυπτόμενος κίνδυνος αφορά το αβέβαιο γεγονός της ακινητοποιήσεως του οχήματος σε απροσδιόριστο σημείο, κατόπιν βλάβης επισυμβαίνουσας κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει η οικεία σύνδρομη.

8. Με το υπόμνημα της αντικρούσεως, η Ελληνική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί την προσαπτόμενη σ' αυτήν παράβαση. Προβάλλει, απλώς, ότι το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών προτίθεται να καταργήσει το άρθρο 15 παρ. 42, του Ν 2166/1993. Κατόπιν της εκφρασμένης βουλήσεώς της να τροποποιήσει τη σχετική νομοθεσία, η Ελληνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η παρούσα διαδικασία καθίσταται άνευ αντικειμένου και ότι η Επιτροπή πρέπει να παραιτηθεί της προσφυγής της.

9. Πρέπει καταρχάς να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 13 της έκτης Οδηγίας συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες αποσκοπούν στην αποφυγή αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/1996, CPP, Συλλογή 1999, σελ. I-973, σκέψη 15, και της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-8/2001, Taksatorringen, Συλλογή 2003, σελ. I-13711, σκέψη 37 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

10. Όσον αφορά, ειδικότερα, την κατά το άρθρο 13B στοιχείο α' της έκτης Οδηγίας έννοια των «ασφαλιστικών εργασιών», η οποία δεν ορίζεται στην Οδηγία αυτή, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι ασφαλιστικές εργασίες χαρακτηρίζονται, κατά γενική παραδοχή, από το γεγονός ότι ο ασφαλιστής αναλαμβάνει, μετά την καταβολή του ασφαλιστήρου, να προβεί, σε περίπτωση επελεύσεως του καλυπτομένου κινδύνου, στη συμφωνηθείσα κατά τη σύναψη της συμβάσεως παροχή προς τον ασφαλισμένο (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσα απόφαση Taksatorringen, σκέψη 39, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

11. Το Δικαστήριο έχει, επίσης, διευκρινίσει ότι δεν είναι αναγκαίο να συνίσταται σε καταβολή χρηματικού ποσού η παροχή στην οποία δεσμεύθηκε να προβεί ο ασφαλιστής σε περίπτωση ατυχήματος, δεδομένου ότι η παροχή αυτή μπορεί επίσης να συνίσταται σε δραστηριότητες παροχής βοήθειας, είτε σε χρήμα είτε σε είδος, όπως οι περιγραφόμενες στο παράρτημα της πρώτης Οδηγίας 73/239/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 1973, περί συντονισμού των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που αφορούν την ανάληψη δραστηριότητας πρωτασφαλίσεως, εκτός της ασφαλίσεως ζωής, και την άσκηση αυτής (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/001, σελ. 157), όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 84/641/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Δεκεμβρίου 1984 (ΕΕ L 339, σελ. 1, στο εξής: Οδηγία 73/239). Το Δικαστήριο, ειδικότερα, έκρινε σχετικώς ότι δεν συντρέχει λόγος διαφορετικής ερμηνείας του όρου «ασφάλιση» αναλόγως του αν αυτός περιέχεται στην Οδηγία 73/239 ή στην έκτη Οδηγία (προαναφερθείσα απόφαση CPP, σκέψη 18).

12. Σχετικώς με το ζήτημα αυτό μπορεί να επισημανθεί, μεταξύ άλλων, ότι η κατά το άρθρο 1 παρ. 1 της Οδηγίας 73/239 έννοια της ασφαλιστικής δραστηριότητας περιλαμβάνει τη δραστηριότητα παροχής βοήθειας της παρ. 2 του άρθρου αυτού. Η βοήθεια αυτή, η οποία παρέχεται σε πρόσωπα τα οποία περιέρχονται σε δυσχερή θέση κατά τη διάρκεια μετακινήσεων ή απουσίας από την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής τους, συνίσταται στην ανάληψη, έναντι προηγούμενης καταβολής ασφαλιστήρου, της υποχρεώσεως άμεσης παροχής βοήθειας στον βάσει συμβάσεως περί παροχής βοήθειας δικαιούχο, όταν αυτός περιέρχεται σε δυσχερή θέση λόγω τυχαίου γεγονότος. Μια τέτοια βοήθεια μπορεί, μεταξύ άλλων, να συνίσταται σε παροχές σε είδος, με ενδεχόμενη χρησιμοποίηση του προσωπικού ή των υλικών μέσων του παρέχοντος τη βοήθεια. Όπως προκύπτει από το άρθρο 2 παρ. 3, της Οδηγίας αυτής, η βοήθεια μπορεί, μεταξύ άλλων, να συνίσταται, σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος οδικού οχήματος, στην επί τόπου επισκευή ή μεταφορά του οχήματος σε τόπο όπου θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί η επισκευή.

13. Τέλος, όσον αφορά το ότι η ΕΛΠΑ δεν έχει την ιδιότητα του ασφαλιστή, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο, καίτοι υπογράμμισε ότι οι απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 13 της έκτης Οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συστατικώς, εντούτοις, είχε προηγουμένως κρίνει ότι ο όρος «ασφαλιστικές εργασίες» του άρθρου 13B στοιχείο α' της Οδηγίας αυτή έχει, κατ' αρχήν, την απαιτούμενη εμβέλεια ώστε να περιλαμβάνει την παροχή ασφαλιστικής καλύψεως εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο ο οποίος δεν είναι ο ίδιος ασφαλιστής, αλλά παρέχει στους πελάτες του τέτοια κάλυψη στο πλαίσιο συλλογικής ασφαλίσεως, χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες ασφαλιστή αναλαμβάνοντος τον ασφαλιζόμενο κίνδυνο (προαναφερθείσα απόφαση CPP, σκέψη 22).

14. Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι, όπως ορθώς υπογράμμισε η Επιτροπή, οι υπηρεσίες οδικής βοήθειας που υποχρεούται να παράσχει στους συνδρομητές του οργανισμός, όπως η ΕΛΠΑ, έναντι της εκ μέρους τους καταβολής σταθερής ετήσιας συνδρομής, σε περίπτωση επελεύσεως του καλυπτομένου από τον εν λόγω οργανισμό κινδύνου βλάβης ή ατυχήματος, περιλαμβάνονται στην έννοια των κατά το άρθρο 13B στοιχείο α' της έκτης Οδηγίας «εργασιών ασφαλίσεως» οι οποίες, επομένως, πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

15. Κατά συνέπεια, πρέπει να αναγνωρισθεί ότι η Ελληνική Δημοκρατία, επιβάλλοντας ΦΠΑ επί των υπηρεσιών παροχής οδικής βοήθειας σε περίπτωση βλάβης, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 13B στοιχείο α' της έκτης Οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων [...]

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Η Ελληνική Δημοκρατία, επιβάλλοντας φόρο προστιθέμενης αξίας επί των υπηρεσιών οδικής βοήθειας σε περίπτωση βλάβης, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 13B στοιχείο α' της έκτης Οδηγίας 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.

2) Καταδικάζει την Ελληνική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

**Σημ.: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και παροχή οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής - Με αφορμή την απόφαση του ΔΕΚ της 7ης Δεκεμβρίου 2006, Επιτροπή κατά Ελλάδας (υπόθ. C-13/2006)<sup>1</sup>**

#### Εισαγωγή

Στην πρόσφατη, ελληνικού ενδιαφέροντος, απόφασή του της 7ης Δεκεμβρίου 2006 επί προσφυγής που άσκησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά της Ελλάδας βάσει του άρθρου 226 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Κοινότητα (εφεξής: ΕΚ),<sup>2</sup> το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (εφεξής: ΔΕΚ) αποφάνθηκε ότι η επιβολή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στις υπηρεσίες που συνίστανται στην παροχή οδικής βοήθειας, έναντι σταθερής ετήσιας συνδρομής, από εξειδικευμένους οργανισμούς σε περίπτωση βλάβης, αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι υπηρεσίες αυτές εμπίπτουν στην έννοια της «ασφαλιστικής εργασίας» και ως τέτοιες πρέπει να απαλλάσσονται του ΦΠΑ βάσει ρητής πρόβλεψης της οικείας κοινοτικής Οδηγίας.

Η απόφαση αυτή, αφετηρία της οποίας ήταν η υποβολή σχετικής καταγγελίας από το σωματείο «Ελληνική Λέσχη Περιηγήσεων και Αυτοκινήτου» (γνωστό ως ΕΛΠΑ), που δραστηριοποιείται στον τομέα της παροχής οδικής βοήθειας, παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, καθώς αφορά στη φορολογική μεταχείριση μιας δραστηριότητας που γνωρίζει σημαντική ανάπτυξη κατά τα τελευταία χρόνια, τόσο με την ποιοτική και ποσοτική διαφοροποίηση των παροχών που αποτελούν αντικείμενο της οδικής βοήθειας όσο και με τη διεύρυνση του κύκλου των προσώπων που την παρέχουν. Ο τρόπος φορολόγησης της υπηρεσίας αυτής επιδρά καταλυτικά στη διαμόρφωση των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των φορέων που δραστηριοποιούνται στην οικεία αγορά – αφενός, νομικών προσώπων που παρέχουν αμιγώς οδική βοήθεια και, αφετέρου, ασφαλιστικών επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνουν πλέον την οδική βοήθεια μεταξύ των ασφαλιστικών παροχών τους.

Στην απάντησή της στη σχετική αιτιολογημένη γνώμη που της απηύθυνε η Επιτροπή, η Ελλάδα προέβαλε αρχικά ότι οι υπηρεσίες οδικής βοήθειας δεν συνιστούν ασφαλιστικές εργασίες που απαλλάσσονται του ΦΠΑ όταν δεν παρέχονται από ασφαλιστή ή ασφαλιστικό πράκτορα,<sup>3</sup> ενώ στη δίκη ενώπιον του ΔΕΚ μετέβαλε τη στάση της και δεν αμφισβήτησε την ύπαρξη παραβίασης, προβάλλοντας προς υπεράσπισή της την επικείμενη κατάργηση των επίμαχων

διατάξεων, η οποία καθιστούσε, κατά την άποψή της, τη δίκη άνευ αντικειμένου.<sup>4</sup>

Το Δικαστήριο αγνόησε το επιχείρημα αυτό και εξέτασε την ουσία της υπόθεσης, επιβεβαιώνοντας σιωπηρά την πάγια πρακτική του, σύμφωνα με την οποία η διαπίστωση της παραβίασης του κοινοτικού δικαίου δεν επηρεάζεται από τη μεταγενέστερη στάση του κράτους μέλους.<sup>5</sup>

Με αφορμή την απόφαση αυτή του ΔΕΚ, η παρούσα ανάλυση παραθέτει εν συντομία το νομικό και πραγματικό πλαίσιο της υπόθεσης (I) και εστιάζει στο ζήτημα της φύσης της παροχής οδικής βοήθειας ως ασφαλιστικής δραστηριότητας (III), υπό το φως της απαλλαγής των ασφαλιστικών εργασιών εκ του ΦΠΑ, την οποία επιβάλλει η έκτη Οδηγία (II).

#### I. Το νομικό και πραγματικό πλαίσιο της υπόθεσης

##### 1. Η κοινοτική εναρμόνιση στον τομέα της έμμεσης φορολογίας

Στο σύστημα κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, ο τομέας της φορολογίας έχει καταρχήν παραμείνει στην εθνική αρμοδιότητα, καθώς άπτεται, από τη φύση του, του «σκληρού πυρήνα» της εθνικής κυριαρχίας. Πράγματι, η φορολογία συνιστά, για τα κράτη, το κατεξοχήν δημοσιονομικό μέσο άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής για την υλοποίηση των πολιτικών και στρατηγικών επιλογών τους. Αυτό ισχύει τόσο ως προς την επιβολή άμεσων φόρων επί των εισοδημάτων των φυσικών και νομικών προσώπων, όσο και ως προς την επιβολή έμμεσων φόρων που πλήττουν την κατανάλωση. Έτσι, τα κράτη μέλη είναι ιδιαίτερα απρόθυμα να παραχωρήσουν στην Κοινότητα αρμοδιότητες στο φορολογικό τομέα. Παρά ταύτα, η ανομοιομορφία των εθνικών φορολογικών συστημάτων, που προκύπτει ως απόρροια της αυτόνομης άσκησης της εθνικής φορολογικής κυριαρχίας, συνιστά εμπόδιο για την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς που τίθεται ως βασικός στόχος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (άρθρο 3 παρ. 1γ ΕΚ): η επιβολή διαφορετικών φορολογικών κανόνων δημιουργεί στρεβλώσεις του αντα-

1. Η απόφαση δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή Νομολογίας του Δικαστηρίου.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 226 ΕΚ, «αν η Επιτροπή κρίνει ότι ένα κράτος μέλος έχει παραβεί υποχρέωσή του εκ της παρούσας Συνθήκης, διατυπώνει αιτιολογημένη γνώμη επί του θέματος, αφού προηγουμένως παρέχει τη δυνατότητα στο κράτος αυτό να διατυπώσει τις παρατηρήσεις του. Αν το κράτος δεν συμμορφωθεί με τη γνώμη αυτή εντός της προθεσμίας που του τάσσει η Επιτροπή, δύναται η τελευταία να προσφύγει στο Δικαστήριο».

3. Σκ. 6.

4. Πράγματι, με τον Ν 3942/2006, ΦΕΚ Α' 210, τροποποιήθηκε το προηγούμενο καθεστώς και προβλέφθηκε η απαλλαγή των υπηρεσιών οδικής βοήθειας από τον ΦΠΑ.

5. Ακόμα και σε περιπτώσεις όπου το κράτος μέλος έχει θέσει οριστικό τέλος στην παραβίαση μετά την άσκηση της προσφυγής κατ' άρθρο 226 ΕΚ, το ΔΕΚ αποφαινεται επί της ύπαρξης παραβίασης όταν κρίνει ότι υφίσταται επαρκές ενδιαφέρον για τη διαπίστωσή της, είτε προκειμένου να αποσαφηνιστούν σημαντικά ζητήματα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου είτε για να θεμελιώσει τυχόν ευθύνη του κράτους μέλους έναντι των άλλων κρατών μελών ή των ιδιωτών, ΔΕΚ, Επιτροπή κατά Ελλάδας, 240/1986, Συλλ. 1988, σελ. 1835, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-29/1990, Συλλ. 1992, σελ. 1-1971.

γωνισμού και ορθώνει εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των συντελεστών της παραγωγής (εμπορευμάτων, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων), τα οποία κινδυνεύουν να «εξουδετερώσουν» τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Έτσι, πρωταρχικός στόχος της Συνθήκης ΕΚ είναι η εξασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας που είναι αναγκαία ώστε να αναπτυχθούν ακώλυτα οι δύο συνιστώσες της ενιαίας αγοράς, ήτοι η ελεύθερη κυκλοφορία και ο ανταγωνισμός.<sup>6</sup> Στο πλαίσιο αυτό, οι «φορολογικές διατάξεις» του πρωτογενούς κοινοτικού δικαίου, αφενός, απαγορεύουν στα κράτη μέλη την επιβολή φορολογικών διακρίσεων μεταξύ εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων (άρθρα 90-91 ΕΚ) και, αφετέρου, επιτάσσουν την κοινοτική εναρμόνιση στον τομέα της έμμεσης φορολογίας (άρθρο 93 ΕΚ),<sup>7</sup> όχι ως αυτοσκοπό,<sup>8</sup> αλλά ως μέσο διασφάλισης της λειτουργίας της ενιαίας αγοράς. Είναι δε χαρακτηριστικό ότι οι κανόνες εναρμόνισης υιοθετούνται στον τομέα αυτό με ομοφωνία και όχι με ειδική πλειοψηφία, γεγονός που καταδεικνύει ότι τα κράτη μέλη διατηρούν τον έλεγχο της νομοπαραγωγής.<sup>9</sup>

Οι κοινοτικές διατάξεις στον τομέα της έμμεσης φορολογίας οργανώνουν ένα σύστημα που αποτελείται, αφενός, από έναν γενικό φόρο επί του κύκλου εργασιών, που ονομάζεται Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και πλήττει το σύνολο των συναλλαγών επί των αγαθών και των υπηρεσιών,<sup>10</sup> και, αφετέρου, από ορισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΦΚ) που πλήττουν συγκεκριμένα προϊόντα, και δη τα υγρά καύσιμα, τα οινόπνευματώδη ποτά και τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα.<sup>11</sup> Οι φόροι αυτοί έχουν αντικαταστήσει πληθώρα προϋφιστάμενων εθνικών ειδικών φόρων, είναι δε χαρακτηριστικό ότι οι σχετικές κοινοτικές Οδηγίες ρυθμίζουν με ιδιαίτερα λεπτομερειακό τρόπο το σύστημα επιβολής τους, ώστε στα κράτη μέλη δεν καταλείπεται πλέον καμία ευχέρεια παρεκκλίνοιας δράσης, απαλλαγής ή εξαίρεσης από τις διατάξεις αυτές, παρά μόνον εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που θέτουν οι ίδιες οι Οδηγίες.

Η Ελλάδα εισήγαγε στο εσωτερικό της δίκαιο το καθεστώς του ΦΠΑ με τον Ν 1642/1986,<sup>12</sup> ο οποίος συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε αρκετές φορές και κωδικοποιήθηκε εν τέλει με τον Ν 2859/2000, γνωστό ως «Κώδικα ΦΠΑ».<sup>13</sup>

2. Ο ΦΠΑ ως γενικός φόρος κατανάλωσης στα κράτη μέλη Η Οδηγία 77/388, γνωστή ως «έκτη Οδηγία ΦΠΑ», οργανώνει το καθεστώς επιβολής του φόρου αυτού ως ενός φόρου επί του κύκλου εργασιών, ο οποίος αποκλείει την επιβολή άλλων φορολογικών επιβαρύνσεων που εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά και επιτελούν ίδια λειτουργία με αυτόν. Ο φόρος αυτός 1) επιβάλλεται στο σύνολο των συναλλαγών, είναι δηλαδή γενικός,<sup>14</sup> 2) είναι ανάλογος προς την τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών, 3) εισπράττεται σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας μέχρι το στάδιο της λιανικής πώλησης και μετακυλιέται στον τελικό καταναλωτή, 4) επιβάλλεται επί της προστιθέμενης αξίας των προϊόντων και των υπηρεσιών, με συνακόλουθη εφαρμογή μηχανισμού έκπτωσης, από το φόρο που οφείλεται σε κάθε στάδιο, του φόρου που έχει καταβληθεί στα προηγούμενα στάδια.<sup>15</sup> Εξάλλου, η έκτη Οδηγία ΦΠΑ ορίζει, κατά τρόπο υποχρεωτικό για τα

κράτη μέλη, τους υπόχρεους στο φόρο, τον τόπο και το χρόνο επιβολής του, τη βάση επιβολής του, όπως επίσης και τη λειτουργία του μηχανισμού έκπτωσης του φόρου κ.ά. Στο πλαίσιο αυτό, η Οδηγία προβλέπει επίσης την απαλλαγή εκ του ΦΠΑ μιας σειράς πράξεων, οι οποίες ως εκ της φύσεώς τους δεν συμβιβάζονται με την επιβολή ενός τέτοιου γενικού φόρου επί του κύκλου εργασιών (άρθρο 13).

6. Για τη φορολογική ουδετερότητα ως προϋπόθεση λειτουργίας της ενιαίας αγοράς βλ. Κ. Μπουκάγια, Η αντιμετώπιση των φορολογικών διακρίσεων. Ενδοκοινοτικές συναλλαγές και συναλλαγές κρατών μελών-τρίτων χωρών, Νομική Βιβλιοθήκη, 2007, σελ. 249 επ.

7. Ο τομέας της έμμεσης φορολογίας παραμένει καταρχήν στην εθνική αρμοδιότητα. Παρά ταύτα, το ΔΕΚ κρίνει παγίως ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ασκούν την αρμοδιότητά τους αυτή κατά τρόπο που δεν παραβιάζει την αρχή της μη-διάκρισης και τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας, βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ, Schumacker, C-279/1993, Συλλ. 1995, σελ. I-225, σκ. 21 και 26, Wielockx, C-80/1994, Συλλ. 1995, σελ. I-2493, σκ. 16. Εξάλλου, έχουν εκδοθεί και στον τομέα αυτό κανόνες εναρμόνισης, στόχος των οποίων ήταν η εξάλειψη των εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία. βλ. την Οδηγία 90/434 σχετικά με τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών (ΕΕ L 225/20.8.1990) και την Οδηγία 90/435 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς των διανεμομένων κερδών μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιριών διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225/20.8.1990). Πιο πρόσφατα, βλ. τις Οδηγίες 2003/48 για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις, κατοίκων διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με το κράτος κατάθεσης (ΕΕ L 157/26.6.2003) και 2003/49 για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 157/26.6.2003). Για μια ενδελεχή ανάλυση των Οδηγιών αυτών, και γενικότερα του ζητήματος της έμμεσης φορολογίας στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, βλ. Ν. Μπαρμπα, Άμεσοι φόροι και κοινοτικό δίκαιο. Εμπόδια στη λειτουργία των κανόνων της εσωτερικής αγοράς, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσ/νίκη, 2004.

8. Έτσι και Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσ/νίκη, 2005, σελ. 182.

9. Για την ομοφωνία ως στοιχείο διακυβερνητικής συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών, σε αντιδιαστολή προς την ειδική πλειοψηφία, βλ. Ρ.-Ε. Παπαδοπούλου, Η Συνεργασία στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Προς μια τυπολογία, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2005, σελ. 25 επ.

10. Η βασική κοινοτική πράξη που διέπει τη λειτουργία του καθεστώτος ΦΠΑ είναι η Οδηγία 77/388, όπως έχει επανειλημμένα τροποποιηθεί και ισχύει, γνωστή ως «έκτη Οδηγία ΦΠΑ» (Ελληνική ειδική έκδοση, Κεφάλαιο 9, Τόμος 1, σελ. 49). Το καθεστώς αυτό έχει συμπληρωθεί με σημαντικό αριθμό Οδηγιών, βλ. σχετικά Κ. Φινοκαλιώτη, ό.π., σελ. 187-188.

11. βλ. την Οδηγία 92/12 σχετικά με το καθεστώς κατοχής και κυκλοφορίας των προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ (ΕΕ L 76/23.3.1992) και μια σειρά άλλων Οδηγιών που ρυθμίζουν τις λεπτομέρειες επιβολής των φόρων αυτών, Κ. Φινοκαλιώτη, ό.π., σελ. 190-191.

12. ΦΕΚ Α' 18.

13. ΦΕΚ Α' 248.

14. Η γενικότητα του φόρου έχει την έννοια ότι δεν χωρούν άλλες απαλλαγές και εκπτώσεις από το καθεστώς ΦΠΑ, εκτός από εκείνες που προβλέπει ρητά η ίδια η Οδηγία.

15. Τα χαρακτηριστικά αυτά αποσαφήνισε το ΔΕΚ στην υπόθεση Wilmot, 295/1984, Συλλ. 1985, σελ. 3759, και τα έχει έκτοτε επιβεβαιώσει σε πάγια νομολογία, χρησιμεύουν δε ως κριτήριο ελέγχου (γνωστό ως «Wilmot test») προκειμένου να κριθεί εάν ένας εθνικός φόρος επιτελεί λειτουργία όμοια με εκείνη του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα αυτός να αντικείται στην έκτη Οδηγία.



Η πρόβλεψη περί απαλλαγής μιας δραστηριότητας από τον ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η δραστηριότητα αυτή δεν υπόκειται εξαρχής στον φόρο. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι η απαλλασσόμενη πράξη εκφεύγει της φορολόγησης, αφού είναι δυνατόν να επιβαρύνεται με άλλους, ειδικούς φόρους. Έτσι, στο βαθμό που το δικαίωμα απαλλαγής σηματοδοτεί την υπαγωγή μιας πράξης σε διαφορετικό φορολογικό καθεστώς από εκείνο του ΦΠΑ, η οριοθέτησή του δεν καταλείπεται στην ευχέρεια των κρατών μελών, αλλά εξαντλείται ήδη στο κείμενο της Οδηγίας, με αποτέλεσμα τα κράτη να δεσμεύονται απόλυτα ως προς τη χορήγηση των απαλλαγών, υπό την έννοια ότι δεν έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν ΦΠΑ επί μιας δραστηριότητας που χαρακτηρίζεται στην Οδηγία ως απαλλασσόμενη.<sup>16</sup> Το ΔΕΚ κρίνει παγίως ότι οι απαλλαγές που προβλέπει η Οδηγία συνιστούν «αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο»,<sup>17</sup> ενώ, περαιτέρω, τις οριοθετεί με τρόπο αυστηρό, στο βαθμό που αποτελούν την εξαίρεση στη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται, ως γενικός φόρος κατανάλωσης, επί κάθε παροχής υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στο φόρο.<sup>18</sup>

### 3. Το ελληνικό κανονιστικό πλαίσιο

Ο Ν 1642/1986, με τον οποίο υλοποιήθηκε η μετεγγραφή της έκτης Οδηγίας στην ελληνική έννομη τάξη, απαριθμούσε σειρά πράξεων που θεωρούνταν ως παροχές υπηρεσιών υποκείμενες στο φόρο. Στις υπηρεσίες αυτές δεν συμπεριλαμβάνονταν η παροχή οδικής βοήθειας και κατά τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του νόμου αυτή δεν υπέκειτο σε ΦΠΑ. Με τον Ν 2166/1993<sup>19</sup> η παροχή οδικής βοήθειας συμπεριελήφθη ρητώς μεταξύ των υπηρεσιών που υπόκεινται στο φόρο.<sup>20</sup> Βάσει της διάταξης αυτής, η οποία διατηρήθηκε αυτούσια και υπό το καθεστώς του νέου «Κώδικα ΦΠΑ», η είσπραξη συνδρομής από τις επιχειρήσεις παροχής οδικής βοήθειας επιβαρυνόταν με ΦΠΑ.

Με καταγγελία που υπέβαλε ενώπιον της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, η ΕΛΠΑ υποστήριξε ότι η επιβολή ΦΠΑ επί των συνδρομών αυτών αντίκειται προς την έκτη Οδηγία, με το επιχείρημα ότι η έναντι συνδρομής παροχή οδικής βοήθειας συνιστά κατ' ουσίαν «ασφαλιστική εργασία» που απαλλάσσεται του φόρου (άρθρο 13B στ. α' της Οδηγίας). Έτσι, στην υπόθεση που ήχθη εντέλει ενώπιον του ΔΕΚ κατόπιν προσφυγής της Επιτροπής το κεντρικό ζήτημα αφορούσε στο περιεχόμενο και στην έκταση της έννοιας της «ασφαλιστικής εργασίας» ως υπηρεσίας που πρέπει να απαλλάσσεται του ΦΠΑ κατά το κοινοτικό δίκαιο.

### II. Η απαλλαγή των ασφαλιστικών εργασιών από τον ΦΠΑ βάσει της έκτης Οδηγίας

1. Το άρθρο 13B στ. α' της έκτης Οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν του φόρου προστιθέμενης αξίας «τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες καθώς και τις συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες». Η απαλλαγή της ασφαλιστικής υπηρεσίας από το φόρο κύκλου εργασιών είναι συνέπεια της ίδιας της φύσης της, η οποία είναι ιδιαί-

τερα σύνθετη και δεν επιτρέπει την ομαλή λειτουργία ενός τέτοιου συστήματος φορολογικής επιβολής: προκειμένου να υπαχθεί η υπηρεσία αυτή σε ΦΠΑ, θα έπρεπε να φορολογηθεί μόνο το μέρος εκείνο του ασφαλιστρού που έχει αμιγώς ασφαλιστικό χαρακτήρα και όχι τα στοιχεία του που συνιστούν επένδυση ή αποταμίευση, ούτε εξάλλου και το κόστος παροχής της ασφαλιστικής υπηρεσίας. Στην πράξη όμως το ασφαλιστρο εμφανίζεται ως ένα ενιαίο μέγεθος και είναι δυσχερές ο διαχωρισμός των επιμέρους στοιχείων που το συναπαρτίζουν.<sup>21</sup> Για το λόγο αυτό, ο κοινοτικός νομοθέτης επέλεξε την οδό της απαλλαγής από το καθεστώς ΦΠΑ, η οποία καταλείπει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να επιβάλλουν ειδικούς φόρους στις ασφαλιστικές εργασίες όπως προβλέπει το άρθρο 33 της Οδηγίας.<sup>22</sup>

2. Πέραν όμως της ρητής αυτής απαλλαγής που εισάγει με τη διάταξη του άρθρου 13B στ. α', η έκτη Οδηγία δεν παρέχει άλλες ενδείξεις που να επιτρέπουν την οριοθέτηση του περιεχομένου και της έκτασής της, αφού δεν δίνει ορισμό της έννοιας της «ασφαλιστικής εργασίας». Το έργο αυτό εναπόκειται στο ΔΕΚ, το οποίο, αν και αντλεί στοιχεία έμπνευσης από τα επιμέρους εθνικά δίκαια, ερμηνεύει τις διατάξεις αυτές κατά τρόπο αυτόνομο και λαμβάνοντας υπόψη τις ανάγκες του ίδιου του κοινοτικού δικαίου.<sup>23</sup>

Εν προκειμένω, ο κοινοτικός δικαστής έχει οριοθετήσει την έκταση εφαρμογής της απαλλαγής, παρέχοντας μian ερμηνεία της «ασφαλιστικής εργασίας» σύμφωνα με την οποία αυτή «χαρακτηρίζεται, κατά γενική παραδοχή, από το γε-

16. Εξάλλου, τα κράτη μέλη δεν έχουν το δικαίωμα να προσθέσουν άλλες απαλλαγές σε αυτές που προβλέπει η Οδηγία ή σε εκείνες που έχει εγκρίνει το Συμβούλιο κατά το άρθρο 27 της Οδηγίας, το οποίο προβλέπει ειδική διαδικασία παρέκκλισης, ΔΕΚ, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-74/1991, Συλλ. 1992, σελ. I-5437.

17. ΔΕΚ, Bultuis-Griffioen, C-453/1993, Συλλ. 1995, σελ. I-2341, σκ. 17, Card Protection Plan (CPP), C-349/1996, Συλλ. 1999, σελ. I-973, σκ. 15, Taksatorringen, C-8/2001, Συλλ. 2003, σελ. I-13711, σκ. 37.

18. Βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ, Stichting Uitvoering Financiele Acties, 348/87, Συλλ. 1989, σελ. 1737, σκ. 25, Blasi, C-346/1995, Συλλ. 1998, σελ. I-481, σκ. 18, Skandia, C-240/1999, Συλλ. 2001, σελ. I-1951, σκ. 32, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-287/2000, Συλλ. 2002, σελ. I-5811, σκ. 43.

19. ΦΕΚ Α' 137.

20. Σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 42 του νόμου αυτού: «Φυσικά ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 1642/1986, για την αντιπαροχή που εισπράττουν είτε με τη μορφή συνδρομής είτε εκτάκτως με την ευκαιρία παροχής υπηρεσιών οδικής βοήθειας ή άλλων συναφών υπηρεσιών». Η διατύπωση της διάταξης αυτής καταδεικνύει τη συνάρτηση της «φορολογητέας πράξης» προς την ύπαρξη ενός «υποκείμενου στο φόρο», αφού μόνον πρόσωπα υποκείμενα σε ΦΠΑ μπορούν να πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις, βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1994, σελ. 251.

21. Στις προτάσεις του στο πλαίσιο της υπόθεσης Glawe, C-38/93, Συλλ. 1994, σελ. I-1679, παρ. 9, ο Γεν. Εισαγγελέας Jacobs τόνισε ότι οι ασφαλίσεις είναι «ως εκ της φύσεώς τους ακατάλληλες» για να υποβληθούν σε φόρο κύκλου εργασιών, όπως είναι ο ΦΠΑ. Έτσι βλ. και τον Γεν. Εισαγγελέα Fennelly στην υπόθεση CPP, ό.π., παρ. 26.

22. Βλ. P. Farmer και R. Lyal, EC Tax Law, Clarendon Press Oxford, 1994, σελ. 181-182.

23. ΔΕΚ, Bultuis-Griffioen, σκ. 17.

γονός ότι ο ασφαλιστής αναλαμβάνει, μετά την καταβολή του ασφαλιστρού, να προβεί, σε περίπτωση επελεύσεως του καλυπτομένου κινδύνου, στη συμφωνηθείσα κατά τη σύναψη της συμβάσεως παροχή προς τον ασφαλισμένο». <sup>24</sup> Είναι σαφές ότι το ΔΕΚ προκρίνει το λειτουργικό κριτήριο, εστιάζοντας στα χαρακτηριστικά της ασφάλισης *ratione materiae* <sup>25</sup> και αποσυνδεδεμένα την από το πρόσωπο που την παρέχει. Εξάλλου, προκύπτει με σαφήνεια από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι, εφόσον συντρέχουν τα παραπάνω στοιχεία, η ιδιότητα του παρέχοντος την υπηρεσία αυτή ως ασφαλιστή ή μη είναι αδιάφορη για την εφαρμογή της απαλλαγής εκ του ΦΠΑ: αφενός, ο όρος «ασφαλιστική εργασία» περιλαμβάνει και την παροχή καλύψεως εκ μέρους υποκειμένου στο φόρο που δεν είναι ο ίδιος ασφαλιστής, αλλά παρέχει στους πελάτες του τέτοια κάλυψη στο πλαίσιο συλλογικής ασφάλειας χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες ασφαλιστή. <sup>26</sup> Αφετέρου, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να κάνουν διάκριση, ως προς την απαλλαγή των ασφαλιστικών εργασιών, μεταξύ των νομίμων δραστηριοτήτων και των δραστηριοτήτων που είναι παράνομες κατά το εθνικό δίκαιο (επειδή, λ.χ., ο πάροχος της υπηρεσίας δεν είναι εγκεκριμένος ασφαλιστής). <sup>27</sup> Έτσι, η ασφαλιστική εργασία απαλλάσσεται του φόρου ακόμα και όταν παρέχεται από πρόσωπο που δεν έχει λάβει, ως όφειλε, άδεια άσκησης ασφαλιστικής δραστηριότητας.

Με την πρόσφατη απόφασή του στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ελλάδας, το ΔΕΚ επιβεβαίωσε τη νομολογία του αυτή, κρίνοντας ότι η έναντι συνδρομής παροχή οδικής βοήθειας εκ μέρους της ΕΛΠΑ, η οποία δεν έχει την ιδιότητα του ασφαλιστή, πληροί από ουσιαστικής απόψεως τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της ασφάλισης. <sup>28</sup> Ως αποτέλεσμα της θέσης αυτής, η εν λόγω υπηρεσία πρέπει να τυχάνει της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης ανεξάρτητα από το φορέα που την παρέχει, ώστε να εξασφαλίζονται συνθήκες ίσης μεταχείρισης στη «σχετική αγορά» της υπηρεσίας οδικής βοήθειας, <sup>29</sup> όπως επιτάσσει ο στόχος της φορολογικής ουδετερότητας.

### III. Η δραστηριότητα της παροχής «βοήθειας» κατά το κοινοτικό δίκαιο

#### 1. Η παροχή «Βοήθειας» ως ασφαλιστική δραστηριότητα υπό οργανική έννοια

Η έννοια της δραστηριότητα «παροχής βοήθειας» δεν είναι άγνωστη στο κοινοτικό δίκαιο. Αντίθετα, έχει ρυθμιστεί νομοθετικά από μια άλλη της πτυχή, εκείνη που αφορά στους φορείς και στις προϋποθέσεις άσκησης της. Η Οδηγία 73/239, η οποία συντονίζει τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που αφορούν την ανάληψη δραστηριοτήτων πρωτασφάλισης, εκτός της ασφάλισης ζωής, και την άσκηση αυτής, <sup>30</sup> περιέχει ειδική αναφορά στην υπηρεσία παροχής «βοήθειας» ως διακριτό κλάδο ασφαλιστικής δραστηριότητας, ο οποίος συνίσταται σε βοήθεια προς πρόσωπα που περιέρχονται σε δυσχερή θέση κατά τη διάρκεια της μετακίνησης ή απουσίας τους από την κατοικία ή διαμονή τους. <sup>31</sup> Με τη ρύθμιση αυτή, η παροχή βοήθειας αναγνωρίστηκε στο κοινοτικό δίκαιο ως ασφαλιστική δρα-

στηριότητα, υπό την έννοια ότι μπορεί να αναληφθεί μόνο από ασφαλιστικές επιχειρήσεις –οι οποίες δηλαδή πληρούν τους όρους της Οδηγίας 73/239.

Από τον κανόνα αυτό η Οδηγία εξαιρεί ρητώς την παροχή οδικής βοήθειας εντός του εδάφους ενός κράτους μέλους από νομικό πρόσωπο που δεν συνιστά ασφαλιστική επιχείρηση (άρθρο 2), εξαίρεση που έχει την έννοια ότι η παροχή οδικής βοήθειας πρέπει να πραγματοποιείται υποχρεωτικά από ασφαλιστικές επιχειρήσεις σε περίπτωση που έχει διασυννοριακό χαρακτήρα και, αντίστροφα, ότι νομικά πρόσωπα που παρέχουν αμιγώς οδική βοήθεια χρειάζεται να έχουν τη μορφή ασφαλιστικής επιχείρησης μόνον όταν η βοήθεια αυτή παρέχεται σε περισσότερα κράτη μέλη και όχι όταν περιορίζεται σε ένα μόνο κράτος. <sup>32</sup> Η διάταξη αυτή αντανakλά τον ιδιαίτερο χαρακτήρα της παροχής οδικής βοήθειας και λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι, για τα πρόσωπα που παρέχουν μόνον οδική βοήθεια στο εσωτερικό ενός κράτους, η απαίτηση να λάβουν τη μορφή ασφαλιστικής επιχείρησης είναι ιδιαίτερα επαχθής και θα μπορούσε να επιδράσει αρνητικά

24. ΔΕΚ, CPP, σκ. 17, Skandia, σκ. 37, Taksatorringen, σκ. 39.

25. Παρά την αυτόνομη προσέγγιση που προκρίνει το ΔΕΚ, είναι εμφανές ότι τα εννοιολογικά στοιχεία της «ασφάλισης» τα οποία έχει συναγάγει, ήτοι, ο καλυπτόμενος κίνδυνος, η καταβολή ασφαλιστρού, η καταβολή του ασφαλισματος και η νομική αξίωση του ασφαλισμένου έναντι του ασφαλιστή για την ασφαλιστική παροχή, είναι κοινά στα δίκαια των κρατών μελών. Βλ. ενδεικτικά I. Ρόκα, *Ιδιωτική Ασφάλιση*, 8η έκδ., Σάκκουλα, 2003, σελ. 32, B. Κιάντο, *Ασφαλιστικό Δίκαιο*, 8η έκδ., 2003, Σάκκουλα, σελ. 2, Y. Lambert-Faivre, *Droit des Assurances*, IIIe éd., Dalloz, 2001, σελ. 311, J. Birds, *Modern Insurance Law*, 4th ed., Sweet&Maxwell, 1997, σελ. 14. Για την υπαγωγή της έναντι συνδρομής παροχής οδικής βοήθειας στην έννοια αυτή βλ. παρακάτω, υπό III.2.

26. CPP, σκ. 22. Κατά το Δικαστήριο, η ερμηνεία αυτή του όρου «ασφαλιστική εργασία» επιβάλλεται, παρά το γεγονός ότι οι απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 13 πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκ. 13.

27. *Ibid.*, σκ. 35. Στην απόφαση αυτή το ΔΕΚ έκρινε ότι «ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να περιορίσει την έκταση της απαλλαγής των ασφαλιστικών εργασιών μόνο στις υπηρεσίες που παρέχονται από τους ασφαλιστές στους οποίους το εθνικό δίκαιο επιτρέπει να ασκούν δραστηριότητα ασφαλιστή».

28. Σκ. 13.

29. Ως «σχετική αγορά» της υπηρεσίας νοείται η αγορά που «περιλαμβάνει [...] όλες τις υπηρεσίες που είναι δυνατόν να εναλλάσσονται ή να υποκαθίστανται αμοιβαία από τον καταναλωτή, λόγω των χαρακτηριστικών, των τιμών και της χρήσης για την οποία προορίζονται», βλ. τη σχετική Ανακοίνωση της Επιτροπής, ΕΕ C 372/17.2.1997.

30. ΕΕ L 228 της 16.8.1973.

31. Η δραστηριότητα της «βοήθειας» εντάχθηκε στο πεδίο της Οδηγίας περί ασφάλισης με την Οδηγία 84/641, ΕΕ L 339 της 27.12.1984.

32. Από αυτήν ακριβώς την προϋπόθεση, της έλλειψης διασυννοριακότητας, εισήχθη εξαίρεση υπέρ της ΕΛΠΑ για μεταβατική περίοδο 8 ετών (άρθρο 18 Οδηγίας 84/641). Με άλλα λόγια, για το διάστημα αυτό η ΕΛΠΑ είχε τη δυνατότητα να παρέχει οδική βοήθεια εντός και εκτός Ελλάδος, ενώ μετά το πέρας της 8ετούς περιόδου: 1) μπορεί να παρέχει οδική βοήθεια εντός της ελληνικής επικράτειας υπό τη σημερινή της μορφή, 2) πρέπει να λάβει τη μορφή ασφαλιστικής επιχείρησης προκειμένου να παράσχει οδική βοήθεια στο έδαφος άλλων κρατών μελών. Βλ. σχετικά το άρθρο 52α παρ. 10 του ΝΔ 400/1970 περί ιδιωτικής ασφάλισης, όπως προστέθηκε με το ΠΔ 118/1985, που υλοποιεί την εξαίρεση αυτή.

στην οικονομική τους δραστηριότητα. Η εν λόγω εξαίρεση μεταφέρθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με το άρθρο 13α παρ. 4 του ΝΔ 400/1970 περί ιδιωτικής ασφαλίσεως,<sup>33</sup> το οποίο προέβλεπε ότι δεν υπάγεται στο καθεστώς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα όταν παρέχει οδική βοήθεια σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος που συμβαίνει στην Ελλάδα.<sup>34</sup>

Συνεπώς, από οργανικής απόψεως, η παροχή οδικής βοήθειας θεωρείται ασφαλιστική δραστηριότητα όταν πραγματοποιείται από ασφαλιστική επιχείρηση, και κατά τούτο εμπίπτει στην Οδηγία 73/239, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι διατάξεις περί έγκρισης και ελέγχου της επιχείρησης αυτής εκ μέρους των εθνικών αρχών. Αντίθετα, όταν πραγματοποιείται από άλλου είδους επιχείρηση και εντοπίζεται στο εσωτερικό ενός μόνο κράτους μέλους, δεν εμπίπτει στην εν λόγω Οδηγία. Σε κάθε περίπτωση όμως, η ιδιότητα του προσώπου που παρέχει την οδική βοήθεια δεν επιδρά επί της εννοιολογικής οριοθέτησής της *ratione materiae*, η οποία είναι και η μόνη κρίσιμη ενόψει της φορολογικής μεταχείρισής της (υπαγωγή ή μη στο καθεστώς ΦΠΑ).

## 2. Η παροχή οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής ως «ασφαλιστική υπηρεσία» υπό λειτουργική έννοια

Η δραστηριότητα παροχής οδικής βοήθειας εμπίπτει στην έννοια της ασφαλιστικής υπηρεσίας όπως την εννοεί η έκτη Οδηγία, καθώς, όπως έχει διευκρινίσει το ΔΕΚ, «δεν είναι αναγκαίο να συνίσταται σε καταβολή χρηματικού ποσού η παροχή στην οποία δεσμεύθηκε να προβεί ο ασφαλιστής σε περίπτωση ατυχήματος, δεδομένου ότι η παροχή αυτή μπορεί επίσης να συνίσταται σε δραστηριότητα παροχής βοήθειας, είτε σε χρήμα είτε σε είδος».<sup>35</sup> Αυτό είναι και το μόνο σημείο όπου «συναντώνται» οι διατάξεις της έκτης Οδηγίας με εκείνες της Οδηγίας περί άσκησης της ασφαλιστικής δραστηριότητας. Πράγματι, ο Δικαστήριο θεωρεί ότι δεν συντρέχει λόγος διαφορετικής ερμηνείας του όρου «ασφάλιση» αναλόγως του αν αυτός περιέχεται στην Οδηγία περί ασφαλιστικής δραστηριότητας ή στην έκτη Οδηγία.<sup>36</sup>

Το ΔΕΚ έχει κρίνει ότι η παροχή οδικής βοήθειας έναντι μιας σταθερής ετήσιας συνδρομής εμπίπτει στην έννοια της «βοήθειας» ως ασφαλιστικής δραστηριότητας κατά την Οδηγία 73/239: η δραστηριότητα αυτή «συνίσταται στην ανάληψη, έναντι προηγούμενης καταβολής ασφαλιστρού, της υποχρεώσεως άμεσης παροχής βοήθειας στον βάσει συμβάσεως περί παροχής βοήθειας δικαιούχο, όταν αυτός περιέρχεται σε δυσχερή θέση λόγω τυχαίου γεγονότος. Μια τέτοια βοήθεια μπορεί, μεταξύ άλλων, να συνίσταται σε παροχές σε είδος, με ενδεχόμενη χρησιμοποίηση του προσωπικού ή των υλικών μέσων του παρέχοντος τη βοήθεια», ενώ περαιτέρω «μπορεί να συνίσταται, σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος οδικού οχήματος, στην επί τόπου επισκευή ή μεταφορά του οχήματος σε τόπο όπου θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί η επισκευή».<sup>37</sup>

Παραμένοντας έτσι στο πεδίο της κοινοτικής Οδηγίας που διέπει την άσκηση της ασφαλιστικής δραστηριότητας, το ΔΕΚ υιοθέτησε μια προσέγγιση σύμφωνα με την οποία ό,τι ορίζεται ως «ασφάλιση» για τις ανάγκες εφαρμογής της Οδηγίας αυτής είναι σε κάθε περίπτωση «ασφάλιση» και

στο πλαίσιο της έκτης Οδηγίας. Είναι όμως εξίσου σαφές ότι το αντίστροφο δεν ισχύει πάντα, με αποτέλεσμα μια «ασφαλιστική εργασία» στο πλαίσιο της έκτης Οδηγίας να μην εμπίπτει στην Οδηγία 73/239 όταν δεν παρέχεται από ασφαλιστική επιχείρηση. Πράγματι, για τον ορισμό της υπηρεσίας από λειτουργικής απόψεως δεν είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός του προσώπου που την παρέχει, ενώ, αντίστροφα, δεν είναι δυνατόν να οριοθετηθούν οι υποχρεώσεις των παρόχων της υπηρεσίας εάν δεν καθορισθεί προηγουμένως η φύση και η έκταση αυτής.

Με τη σχολιαζόμενη απόφαση το ΔΕΚ επιβεβαίωσε ότι η παροχή οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της ασφαλιστικής υπηρεσίας που έχει ήδη συναγάγει στη νομολογία του, με αποτέλεσμα να χρήζει απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Αυτό άλλωστε προκύπτει και από την ανάλυση των στοιχείων που συνθέτουν την υπηρεσία αυτή: η συνδρομή που εισπράττουν οι επιχειρήσεις παροχής οδικής βοήθειας επιτελεί λειτουργία ασφαλίστρου, καθώς αποτελεί το αντάλλαγμα για την κάλυψη, εκ μέρους τους, του κινδύνου που συνίσταται στο αβέβαιο γεγονός της βλάβης ή του ατυχήματος του οχήματος κατά τη διάρκεια της χρονικής περιόδου που καλύπτει η συνδρομή. Εξάλλου, η υπηρεσία της παροχής οδικής βοήθειας καθεαυτή –ήτοι η επιτόπια επισκευή ή η μεταφορά του οχήματος σε σημείο επισκευής– είναι το ασφάλισμα, για την καταβολή του οποίου ο συνδρομητής διαθέτει νομική αξίωση έναντι της επιχείρησης οδικής βοήθειας βάσει της μεταξύ τους σύμβασης.

Η συνδρομή των παραπάνω στοιχείων κρίνεται εν προκειμένω αυτοτελώς και ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που επιφυλάσσει στην υπηρεσία αυτή το εθνικό δίκαιο.

## Συμπέρασμα

Η υπόθεση Επιτροπή κατά Ελλάδας υπήρξε αφορμή για την αναμόρφωση του καθεστώτος φορολογικής μεταχείρισης της παροχής οδικής βοήθειας στην Ελλάδα. Η αναμόρφωση αυτή δρομολογήθηκε μάλιστα ήδη πριν από την έκδοση της καταδικαστικής απόφασης του ΔΕΚ, στο διάστημα που ακολούθησε την αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής. Με τη διάταξη του άρθρου 27 του πρόσφατου Ν 3942/2006 της 5.10.2006 τροποποιήθηκε το περί απαλλαγών άρθρο του Κώδικα ΦΠΑ και προβλέφθηκε ρητώς ότι απαλλάσσονται του φόρου «οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συ-

33. ΦΕΚ Α' 10. Η διάταξη αυτή προστέθηκε με το ΠΔ 103/1990, (ΦΕΚ Α' 47).

34. Η διάταξη αυτή αφορούσε κατ'ουσίαν μόνον την ΕΛΠΑ, αφού απαιτούσε, για την εφαρμογή της εξαίρεσης, η οδική βοήθεια να παρέχεται από νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Για το λόγο αυτό το ΣτΕ (Δ' Τμήμα) την ακύρωσε, στο πλαίσιο αιτήσεως ακυρώσεως που άσκησε η εταιρεία Express Service (απόφαση 2321/1996), για το λόγο ότι θα έπρεπε να εφαρμόζεται σε όλες τις αμιγείς επιχειρήσεις οδικής βοήθειας που παρέχεται σε εθνικό επίπεδο.

35. CPP, σκ. 18, Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκ. 11.

36. Ibid.

37. Taksatorringen, σκ. 39, Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκ. 12.

μπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας». Η απαλλαγή της οδικής βοήθειας από τον ΦΠΑ θα επιδράσει θετικά στους όρους ανταγωνισμού της αγοράς αυτής, αφού θα διασφαλίσει την αναγκαία φορολογική ουδετερότητα που θα επιτρέψει τη δραστηριοποίηση, στην ελληνική επικράτεια, διαφορετικών φορέων υπό ταυτόσημους όρους.<sup>38</sup> Εξάλλου, η απόφαση αυτή επιβεβαιώνει ότι το καθεστώς ΦΠΑ λειτουργεί ως ένα σύνολο κανόνων που ρυθμίζουν την επιβολή ενός γενικού φόρου κατανάλωσης κατά τρόπο αποκλειστικό και υποχρεωτικό για τα κράτη μέλη, τόσο σε ό,τι αφορά στις συναλλαγές που πλήττονται από το φόρο όσο και σε εκείνες που απαλλάσσονται αυτού.

Ρεβέκκα-Εμμανουέλα Παπαδοπούλου,  
Λέκτορας Νομικής Σχολής Παν/μίου Αθηνών,  
Δικηγόρος

38. Η απαλλαγή της παροχής οδικής βοήθειας εκ του ΦΠΑ δεν σημαίνει ότι η υπηρεσία αυτή θα παραμείνει αφορολόγητη, γεγονός που θα έθετε τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις σε δυσμενή θέση έναντι των ανταγωνιστριών τους εταιρειών παροχής οδικής βοήθειας: με τα άρθρα 28 και 29 του Ν 3942/2006 οι συνδρομές που εισπράττονται για την παροχή οδικής βοήθειας χαρακτηρίστηκαν ρητά ως ασφάλιστρα και υπεβλήθησαν σε τέλη χαρτοσήμου (2%) και σε ειδικό φόρο (10%).

## Φορολογία εισοδήματος

ΣτΕ 1649/2005 Β' Τμ.

Πρόεδρος Φ. Στεργιόπουλος, Αντιπρόεδρος ΣτΕ  
Εισηγήτρια Ε. Αναγνωστοπούλου, Σύμβουλος  
της Επικρατείας

Δικηγόροι Ε. Δαναδιάδου, Γ. Καρακώστας (Πάρεδρος ΝΣΚ)

Διατάξεις: άρθρα 50α [παρ. 1], 51 [παρ. 5] ΝΔ 3323/1955

ΦΥΛΛΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ. Είναι ακυρωτέο ως πλημμελές το φύλλο ελέγχου από το περιεχόμενο του οποίου δεν προκύπτει με βάση ποιες διατάξεις, περί προσωρινού ή μερικού φύλλου ελέγχου, έχει εκδοθεί, εφόσον μάλιστα ο ρητός χαρακτηρισμός ως προσωρινού στο σώμα αυτού δεν ανταποκρίνεται στο περιεχόμενό του.

[...] 3. Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 53 του ΠΔ 18/1989 (ΦΕΚ Α' 8), όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν 2721/1999 (ΦΕΚ Α' 112) και, ακολούθως, το πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 του Ν 2944/2001 (ΦΕΚ Α' 222), ορίζονται τα εξής: «Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμές. Το ποσό αυτό μπορεί να αναπροσαρμόζεται με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Δικαιοσύνης, μετά από γνώμη της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας. Κατ' εξαίρεση, ασκείται παρα-

δεκτός αίτηση αναιρέσεως με αντικείμενο κατώτερο από το παραπάνω ποσό, όταν με το εισαγωγικό δικόγραφο προβάλλεται από το διάδικο ότι η επίλυση της διαφοράς έχει γι' αυτόν ευρύτερες οικονομικές ή δημοσιονομικές επιπτώσεις που δικαιολογούν την άσκηση της αίτησης. Προκειμένου για διαφορές από ασφαλιστικές εισφορές, φόρους, δασμούς, τέλη και συναφή δικαιώματα, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις, ως ποσό της διαφοράς νοείται το ποσό της εισφοράς, φόρου κ.λπ. χωρίς προσαυξήσεις και προσθέτους φόρους που αμφισβητείται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων έχουν εφαρμογή και όταν το ένδικο μέσο που ασκήθηκε στο δικαστήριο της ουσίας απορρίφθηκε για τυπικούς λόγους. Όταν η αίτηση αναιρέσεως ασκείται από τον ιδιώτη διάδικο, η αρμόδια κατά περίπτωση αρχή ή το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου υποβάλλουν στο Συμβούλιο της Επικρατείας, με μέριμνα της Γραμματείας του Δικαστηρίου, σημείωμα για το παραπάνω ποσό της διαφοράς. Όταν η αίτηση αναιρέσεως ασκείται από την διάδικο διοικητική αρχή ή το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή από τον προϊστάμενό τους Υπουργό, το εν λόγω σημείωμα συνυποβάλλεται με την κατάθεση του δικογράφου της αιτήσεως αναιρέσεως».

Περαιτέρω, στην παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν 2944/2001 ορίζεται ότι οι διατάξεις, μεταξύ άλλων, του άρθρου 5 του νόμου αυτού καταλαμβάνουν και τις εκκρεμείς υποθέσεις και στην παρ. 3 του πιο πάνω άρθρου 10 ορίζονται τα εξής: «Επί αιτήσεων αναιρέσεως με αντικείμενο της διαφοράς κατώτερο από δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμές, που έχουν ασκηθεί ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου αλλά δεν έχουν συζητηθεί, εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις παρ. 6 έως 8 του άρθρου 12 του Ν 2298/1995 (ΦΕΚ 62 Α'). Ο αναιρεσείων μπορεί, μέσα σε προθεσμία ενενήντα (90) ημερών από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, να προβάλει με υπόμνημα ότι η επίλυση της εκκρεμούς διαφοράς έχει γι' αυτόν ευρύτερες οικονομικές ή δημοσιονομικές επιπτώσεις, που δικαιολογούν τη συνέχιση της δίκης. Στην περίπτωση αυτή η υπόθεση εισάγεται υποχρεωτικά για συζήτηση ενώπιον του αρμόδιου δικαστικού σχηματισμού, ο οποίος και αποφαινεται αν συντρέχει ή όχι περίπτωση να καταργηθεί η δίκη».

Εξ άλλου, στις διατάξεις των παρ. 6 έως 8 του άρθρου 12 του Ν 2298/1995, στις οποίες παραπέμπει η παρ. 3 του άρθρου 10 του Ν 2944/2001, ορίζονται τα εξής: «6. Εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δίκες ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας επί αιτήσεων αναιρέσεως, οι οποίες έχουν ασκηθεί από το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και αφορούν διαφορές από φόρους, δασμούς, τέλη και συναφή δικαιώματα, ασφαλιστικές εισφορές, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις, καταργούνται αυτοδικαίως, εφόσον το αντικείμενο της διαφοράς είναι κατώτερο από πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές. Ως αντικείμενο της διαφοράς νοείται το αμφισβητούμενο ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας ποσόν χωρίς προ-