



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα: 01/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1122

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία (τέως ελληνικού υποκαταστήματος και (βελγικής εταιρείας) με έδρα στις ΒΡΥΞΕΛΛΕΣ, επί της Λεωφόρου κατά της υπ' αριθμόν απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επί της υπ' αριθ. αίτησής της, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. Απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το διατακτικό των υπ' αριθμ. αποφάσεων του Ζ' τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς, δυνάμει των οποίων το δικαστήριο, αφού δέχθηκε τις σχετικές προσφυγές της αιτούσας και νυν προσφεύγουσας, ακύρωσε την προσβαλλόμενη με αυτές υπ' αριθμόν αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αργυρούπολης (νυν Ηλιούπολης), κατά το μέρος που με αυτήν είχαν απορριφθεί αιτήματα της προσφεύγουσας εταιρείας για την επιστροφή πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ που είχαν προκύψει κατόπιν υποβολής αρχικών και τροποποιητικών εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ που αφορούσαν τις χρήσεις 1996, 1997, 1998, 1999 και 2000, αντίστοιχα, υποχρεώνοντας ταυτόχρονα την φορολογική αρχή να επιστρέψει στη προσφεύγουσα, εντόκως από την άσκηση των προσφυγών, τους τυχόν οφειλόμενους προς επιστροφή φόρους μετά από προηγούμενο έλεγχο των βιβλίων, των δηλώσεων και των παραστατικών των δαπανών με τις οποίες είχαν επιβαρυνθεί οι παρασχεθείσες από το υποκατάστημα της προσφεύγουσας υπηρεσίες.

Σε εκτέλεση των ως άνω δικαστικών αποφάσεων, η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, αφού διενήργησε σχετικό έλεγχο, εξέδωσε:

Α) Την υπ' αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την χρήση έτους 1996, δια της οποίας επαληθεύτηκε, ότι η προσφεύγουσα δικαιούτο προς επιστροφή το ποσό των 253.595,32 Ευρώ.

Β) Την υπ' αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την χρήση έτους 1997, δια της οποίας επαληθεύτηκε, ότι η προσφεύγουσα δικαιούτο προς επιστροφή το ποσό των 325.840,47 Ευρώ.

Γ) Την υπ' αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την χρήση έτους 1998, δια της οποίας επαληθεύτηκε, ότι η προσφεύγουσα δικαιούτο προς επιστροφή το ποσό των 504.576,33 Ευρώ.

Δ) Την υπ' αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την χρήση έτους 1999, δια της οποίας επαληθεύτηκε, ότι η προσφεύγουσα δικαιούτο προς επιστροφή το ποσό των 613.051,31 Ευρώ.

Ε) Την υπ' αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την χρήση έτους 2000, δια της οποίας επαληθεύτηκε, ότι η προσφεύγουσα δικαιούτο προς επιστροφή το ποσό των 626.816,17 Ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν τίτλοι (ΑΦΕΚ) δυνάμει των οποίων διεγράφησαν τα ποσά των επίδικων φόρων που είχαν βεβαιωθεί προσδιορίζοντας ποσά προς επιστροφή σύμφωνα με τις ανωτέρω πράξεις.

Εν τέλει η επιστροφή του κεφαλαίου έλαβε χώρα από τη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης η δε καταβολή των επιδικασθέντων τόκων έλαβε χώρα κατόπιν έγκρισης και πληρωμής από την αρμόδια προς τούτο Υπηρεσία Δ.Υ.Ε.Ε. μετά από την εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης διαβίβαση των σχετικών δικαιολογητικών εγγράφων προς καταβολή των τόκων, οι οποίοι υπολογίστηκαν για όλο το χρονικό διάστημα μέχρι την εξόφληση με το επιτόκιο εντόκων γραμματίων Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας συμφώνως προς το άρθρο 3 του Ν.2120/1993 στο τελικό ύψος του καθαρού πληρωτέου ποσού των 1.018.422,05 ευρώ.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα με την με αρ. πρωτ. αίτησή της, αιτήθηκε την καταβολή επιπλέον ποσού επιδικασθέντων τόκων θεωρώντας ότι η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης

υπολόγισε και επέστρεψε στην ίδια κατόπιν των με αρ. αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, τους οφειλόμενους τόκους κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου και της σχετικής νομολογίας παραθέτοντας και σχετική νομολογία του ΣΤΕ. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης απορρίφθηκε η ως άνω αίτηση της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, να πραγματοποιηθεί εκ νέου ορθός υπολογισμός των οφειλόμενων τόκων και να της καταβληθεί ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ: α) του ποσού οφειλόμενων τόκων που θα προκύψει με βάση τον ορθό υπολογισμό οφειλόμενων τόκων και β) του ήδη καταβληθέντος ποσού που έλαβε κατόπιν του εσφαλμένου υπολογισμού που πραγματοποίησε η αρμόδια προς τούτο Αρχή προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Η Φορολογική Αρχή προέβη σε υπολογισμό των οφειλόμενων στην Εταιρεία τόκων κατά τρόπο αντίθετο προς τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις (άρθ. 38 παρ. 2 ν.1473/1984, άρθ. 53 παρ.2 και 4 ν.4174/2013, ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013) και τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ1527/2018, 689/2020, 233/2021). Η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης εφάρμοσε το επιτόκιο για έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας για όλη την περίοδο. Το εφαρμοστέο επιτόκιο είναι α) 3,58% για το διάστημα από 07.06.2007 (χρόνος έναρξης τοκοφορίας – άσκησης προσφυγών της Εταιρείας) μέχρι την 31.12.2013 και β) 6,00% για το διάστημα μετά την 1.1.2014 μέχρι και την ημερομηνία εξόφλησης και συνεπώς για το διάστημα μετά την 1.1.2014 μέχρι και την ημερομηνία εξόφλησης, έπρεπε ο τόκος να υπολογιστεί με συντελεστή 6% και όχι 3,58%.

1) Η Φορολογική Αρχή χωρίς αιτιολογία, όλως αορίστως και παραβιάζοντας την αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση απέρριψε την αίτηση της.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 63 παρ. 1 του ΚΦΔ** όπως ισχύει: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 63 παρ. 8 του ΚΦΔ** όπως ισχύει: «Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) ορίζεται:

«Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας υπόκεινται σε προσφυγή ...».

Επειδή εν προκειμένω στην ως άνω προσβαλλόμενη απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης αναφέρεται:

«Η νομολογία του ΣΤΕ, προκειμένου να τύχει εφαρμογής εν γένει σε παρόμοιες περιπτώσεις επιστροφών τόκων, θα πρέπει να γίνει αποδεκτή από τη φορολογική διοίκηση, η οποία κατόπιν έκδοσης εγκυκλίων θα παρέχει σαφείς οδηγίες προς τις Υπηρεσίες της. Και τούτο διότι στη χώρα μας η νομολογία δεν παράγει γενικό δεδικασμένο ήτοι δίκαιο που εφαρμόζεται άνευ ετέρου και γενικά σε όλες τις περιπτώσεις, παρά ισχύει μόνο μεταξύ των εμπλεκόμενων διαδίκων της εκάστοτε εκδικαζόμενης υπόθεσης.

Συνεπώς η Υπηρεσία μας ορθώς σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις ή εγκυκλίους προέβη στον υπολογισμό και την έντοκη επιστροφή των διαλαμβανόμενων στις επίμαχες δικαστικές αποφάσεις φόρων και δη στο προβλεπόμενο επιτόκιο του τελευταίου υπολογιζόμενου κατά τον τρόπο που υπεδείχθη και προβλέπεται από τη φορολογική διοίκηση.

Επιπλέον κρίσιμο είναι να αναφερθεί ότι ο υπολογισμός των τόκων γίνεται από τη ΔΟΥ αλλά η έγκριση και η καταβολή αυτών πραγματοποιείται από τη ΔΥΕΕ προς την οποία η ΔΟΥ Ηλιούπολης διαβίβασε με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο το σχετικό φάκελο.»

Εν προκειμένω με την ως άνω προσβαλλόμενη απάντηση η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης γνωρίζει στην προσφεύγουσα την διαδικασία που ακολουθήθηκε για την έγκριση και καταβολή των τόκων, τον λόγο για τον οποίο δεν δέχθηκε τις επικαλούμενες αποφάσεις του ΣΤΕ και ότι ορθώς σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ή εγκυκλίους προέβη στον υπολογισμό και την έντοκη επιστροφή κατά την εκκαθάριση που διενεργήθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθμ..... αποφάσεων του Ζ' τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς δυνάμει των οποίων το δικαστήριο, αφού δέχθηκε τις σχετικές προσφυγές της αιτούσας και νυν προσφεύγουσας, ακύρωσε την προσβαλλόμενη με αυτές υπ' αριθμόν αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αργυρούπολης (νυν Ηλιούπολης), κατά το μέρος που με αυτήν είχαν απορριφθεί αιτήματα της προσφεύγουσας εταιρείας για την επιστροφή πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ που είχαν προκύψει κατόπιν υποβολής αρχικών και τροποποιητικών εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ που αφορούσαν τις χρήσεις 1996, 1997, 1998, 1999 και 2000, αντίστοιχα, υποχρεώνοντας ταυτόχρονα την φορολογική αρχή να επιστρέψει στη προσφεύγουσα, εντόκως από την άσκηση των προσφυγών, τους τυχόν οφειλόμενους προς επιστροφή φόρους μετά από προηγούμενο έλεγχο των βιβλίων, των δηλώσεων και των παραστατικών των δαπανών με τις οποίες είχαν επιβαρυνθεί οι παρασχεθείσες από το υποκατάστημα της προσφεύγουσας υπηρεσίες.

Ως εκ τούτου η εν λόγω απάντηση δεν αποτελεί διοικητική εκτελεστή πράξη, αλλά απλή βεβαιωτική πράξη, η οποία δεν επιφέρει καμία απολύτως έννομη συνέπεια στην προσφεύγουσα, καθώς με αυτή δηλώνεται η εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερες εκτελεστές πράξεις και συγκεκριμένα στα αποτελέσματα των πράξεως εκκαθάρισης που διενεργήθηκαν σε εκτέλεση των υπ' αριθμ.αποφάσεων του Ζ' τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας και **απαραδέκτως προσβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (βλ. Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου I και II, 7^η έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, υπό τον αριθμό 108 σε συνδ. και με τον αριθμό 482, σελ. 117-118 και 498-499 αντίστοιχα, με τις εκεί**

αναφερόμενες παραπομπές στη νομολογία ΣτΕ 573/1998, 1113/1996, 4631/1987, 4976/1986, 2619/1986, 340/1983, 1718/1977).

Επειδή επιπλέον, σε κάθε περίπτωση όπως έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. 1651/2018 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Αθηνών, Απόφαση Διοικ. Εφετείου Θεσσαλονίκης κ.α), η πράξη εκκαθάρισης του φόρου, η οποία διενεργείται σε εκτέλεση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του ΚΔιοικ.Δικ. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νομίμου τίτλου), με την οποία έχει ήδη επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά. Η αμφισβήτηση της εκκαθάρισης λόγω μη συμμόρφωσης με το διατακτικό της δικαστικής απόφασης, ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου 217 του ΚΔιοικΔικ κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης, με την οποία μπορούν να προβληθούν λόγοι σχετικά με την ενδεχομένως λανθασμένη ή μη νόμιμη συμμόρφωση με το διατακτικό της δικαστικής απόφασης.

Δεδομένου ότι η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή με την οποία προσβάλλεται η εσφαλμένη εκτέλεση και η μη συμμόρφωση με τις προαναφερθείσες δικαστικές αποφάσεις απορρίπτεται ως **απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας (τέως ελληνικού υποκαταστήματος και (βελγικής εταιρείας), ως **απαράδεκτης**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .