



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-09-2023

Αριθμός απόφασης: 669

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 13-04-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... & ΣΙΑ ΟΕ**», με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό πρωτ...../24-03-2023 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επί της ταυτάριμης από 23-03-2023 αίτησης της προσφεύγουσας περί απόδοσης των τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ, λόγω αχρεώστητης καταβολής φόρου ύψους 895.413,05€ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό πρωτ...../24-03-2023 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επί της ταυτάριας από 23-03-2023 αίτησης της προσφεύγουσας περί απόδοσης των τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ, λόγω αχρεώστητης καταβολής φόρου ύψους 895.413,05€, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-04-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... & ΣΙΑ ΟΕ», με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Έπειτα από έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) που διενεργήθηκε στην εταιρία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» από την Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε., σε εκτέλεση των υπ' αριθ. ....../2007 και ....../2008 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της, συντάχθηκε η από 09-06-2011 Έκθεση Ελέγχου, σύμφωνα με την οποία καταλογίστηκαν στην ελεγχόμενη εταιρία πρόστιμα ΚΒΣ.

Συγκεκριμένα:

- Με την υπ' αριθ. ....../26-07-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 919.944,15€ για τη διαχειριστική περίοδο 2005 ,
- Με την υπ' αριθ. ....../26-07-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 1.272.050,59€ για τη διαχειριστική περίοδο 2006 και
- Με την υπ' αριθ. ....../26-07-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 855.166,81€ για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

Κατά των ανωτέρω πράξεων η εταιρία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» άσκησε την υπ' αριθ. κατάθεση ΠΡΦ ....../27-10-2011 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....../17-06-2015 απόφαση του ανωτέρω δικαστηρίου, με την οποία η παραπάνω προσφυγή απορρίφθηκε ως απαράδεκτη, λόγω μη νομιμοποίησης των δικηγόρων που υπέγραψαν το δικόγραφο.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρία άσκησε την υπ' αριθ. καταχώρησης ΠΡΦ...../23-10-2015 δεύτερη προσφυγή της ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία με την υπ' αριθ. ....../2017 απόφασή του παρέπεμψε την προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Βέροιας

(Τμήμα Α' - Τριμελές) ως καθ' ύλην αρμόδιο και έλαβε αριθμό καταχώρησης ΠΡ...../05-09-2017. Επί της παραπάνω δεύτερης προσφυγής εκδόθηκε η υπ' αριθ. Α ...../10-12-2019 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή η ένδικη προσφυγή και μεταρρυθμίστηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας.

Ειδικότερα:

- το επιβληθέν με την υπ' αριθ. ..../26-07-2011 απόφαση πρόστιμο ΚΒΣ προσδιορίστηκε στο ποσό των 8.790,00€,
- το επιβληθέν με την υπ' αριθ. ..../26-07-2011 απόφαση πρόστιμο ΚΒΣ προσδιορίστηκε στο ποσό των 8.790,00€ και
- το επιβληθέν με την υπ' αριθ. ..../26-07-2011 απόφαση πρόστιμο ΚΒΣ προσδιορίστηκε στο ποσό των 9.376,00€ (8.790,00 + 586,00).

Κατά της ανωτέρω υπ' αριθ. Α ...../10-12-2019 απόφασης τους Α' Τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, το Ελληνικό Δημόσιο άσκησε την υπ' αριθ. ΕΦ...../10-02-2020 Έφεσή του ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία και απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. ..../04-07-2022 απόφαση του Στ' Τμήματος του παραπάνω δικαστηρίου.

Μετά την άσκηση της με αριθμό κατάθεσης ΠΡΦ ...../27-10-2011 πρώτης προσφυγής της εταιρίας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ», βεβαιώθηκε το 50% των καταλογισθέντων υπ' αριθ. ..../26-07-2011, ...../26-07-2011 και ...../26-07-2011 προστίμων ΚΒΣ, λόγω άσκησης προσφυγής. Συγκεκριμένα:

- δυνάμει της υπ' αριθ. ..../26-07-2011 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ βεβαιώθηκε το ποσό των 417.605,00€ με ΑΤΒ:...../22-11-2011 και το ποσό των 42.367,00€ με ΑΤΒ:...../24-11-2011,
- δυνάμει της υπ' αριθ. ..../26-07-2011 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ βεβαιώθηκε το ποσό των 636.026,00€ με ΑΤΒ:...../22-11-2011 και
- δυνάμει της υπ' αριθ. ..../26-07-2011 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ βεβαιώθηκε το ποσό των 427.584,00€ με ΑΤΒ:...../24-11-2011.

Στα πλαίσια λήψης αναγκαστικών μέτρων είσπραξης των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων ποσών, πραγματοποιήθηκε κατάσχεση εις χείρας τρίτων και συγκεκριμένα εις χείρας των Τραπεζών. Ειδικότερα, εκδόθηκαν τα με αριθμό 263/2012, 7054/2014 και 2593/2015 κατασχετήρια εις χείρας της τράπεζας «ALPHA BANK», βάσει των οποίων δεσμεύθηκε και αποδόθηκε, μεταξύ άλλων και το ποσό των 649.671,50€ με το υπ' αριθ. ..../07-12-2015 διπλότυπο συμφηφισμού.

Στη συνέχεια, μετά την έκδοση της υπ' αριθ. ..../2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία απέρριψε την πρώτη προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρίας, η αρμόδια ΔΟΥ προχώρησε στην βεβαίωση του υπολοίπου 50% των ποσών που καταλογίστηκαν με

τις υπ' αριθ. ....../26-07-2011, ....../26-07-2011 και ...../26-07-2011 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων ΚΒΣ της ΔΟΥ Βέροιας. Συγκεκριμένα:

- δυνάμει της υπ' αριθ. ....../26-07-2011 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ βεβαιώθηκε το ποσό των 459.972,15€ με το ΑΤΒ:...../08-09-2015,
- δυνάμει της υπ' αριθ. ....../26-07-2011 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ βεβαιώθηκε το ποσό των 636.024,59€ με ΑΤΒ:...../08-09-2015 και
- δυνάμει της υπ' αριθ. ....../26-07-2011 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ βεβαιώθηκε το ποσό των 427.582,81€ με το ΑΤΒ:...../08-09-2015.

Μετά την έκδοση της υπ' αριθ. Α ...../10-12-2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η δεύτερη προσφυγή της εταιρίας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» και σε εκτέλεση αυτής, διαγράφηκαν σύμφωνα με το διατακτικό της ανωτέρω απόφασης τα ποσά των ανωτέρω υπ' αριθ. ....../26-07-2011, ....../26-07-2011 και .../26-07-2011 Πράξεων Επιβολής Προστίμων ΚΒΣ και συγχρόνως επεστράφησαν τα ποσά που είχαν καταβληθεί προς είσπραξη των συγκεκριμένων προστίμων.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό πρωτ...../23-03-2023 αίτησή της ζητώντας την καταβολή τόκων του άρθρου 53 του Ν 4174/2013, ως αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας που υπέστη λόγω της αχρεώστητης καταβολής φόρου ύψους 895.413,05€, είτε από την καταβολή του εν λόγω ποσού, είτε από την άσκηση της προσφυγής στις 23-10-2015 και έως την ημερομηνία επιστροφής του ως άνω ποσού. Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε με την με αριθμό πρωτ...../24-03-2023 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας με το αιτιολογικό ότι στην με αριθμό ....../2022 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης δεν γίνεται αναφορά σε έντοκη επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της από 24-03-2023 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επί του με αριθμό πρωτ...../23-03-2023 αιτήματός της. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκομίζει εκτύπωση εντύπου «Ιστορικότητα Δεσμεύσεων/Αποδεσμεύσεων-Ρ01» της τράπεζας «ALPHA BANK», από το οποίο προκύπτει η δέσμευση ποσού 634.936,53€ την 23-11-2015 και η δέσμευση ποσού 260.476,52€ την 24-12-2019 με ημερομηνία έναρξης της δέσμευσης την 19-11-2015. Επιπλέον, επικαλείται το άρθρο 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου, το άρθρο 38 του Ν 1473/1984, τις με αριθμ. 1149/2022 και 1577/2022 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και την με αριθμ. 686/2020 απόφαση του ΣτΕ.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ΚΦΔ, ορίζονται τα ακόλουθα:

*«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη*

φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.. ...».

Περαιτέρω, με τη ΣΤΕ 686/2020 έγινε δεκτό μεταξύ άλλων ότι: «Σκέψη 9: ... Η υποχρέωση του Δημοσίου για καταβολή τόκων για χρέος του, το οποίο απορρέει από την υποχρέωσή του να επιστρέψει καταβληθέντες φόρους κλπ., είναι παρεπόμενη του ανωτέρω χρέους. Δεδομένου δε ότι το χρέος αυτό απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως είναι η φορολογική, η αμφισβήτηση, ως προς την παρεπόμενη αυτή υποχρέωση, συνιστά διοικητική διαφορά.

Συνεπώς, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων με αίτημα να του επιστραφούν οι ως άνω φόροι ή με αίτημα να του καταβληθούν τόκοι για την ανωτέρω απαίτησή του, είναι δε επιτρεπτή η σώρευση στην προσφυγή του των δύο αυτών αιτημάτων ...».

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι η διαφορά που προκύπτει από την υποβολή του αιτήματος για καταβολή τόκων, κατόπιν αχρεώστητης καταβολής προστίμου ΚΒΣ, θεωρείται ότι δημιουργεί διοικητική διαφορά, η απόρριψη αυτού από την φορολογική αρχή, προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ και κατά συνέπεια η παρούσα υποβάλλεται παραδεκτως.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου (26.6/10-07-1944 Α' 139) «ο νόμιμος και ο της υπερημερίας τόκος πάσης του Δημοσίου οφειλής ορίζεται εις 6% ετησίως, πλην εάν άλλως ωρίσθη δια συμβάσεως ή ειδικού νόμου. Ο ειρημένος τόκος άρχεται από της επιδόσεως της αγωγής.».

**Επειδή**, στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 38 του Ν 1473/1984, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του Ν 2120/1993, ορίζεται ότι «2. Κάθε άμεσος ή έμμεσος φόρος ή δασμός, κύριος ή πρόσθετος, ή πρόστιμο, που έχει καταβληθεί, κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οιοδήποτε βαθμού, συμψηφίζεται ή επιστρέφεται εντόκως με το επιτόκιο που ισχύει, για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας. Το έντοκο της επιστροφής του φόρου αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου. Το ίδιο ισχύει και για τον επιστρεπτέο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτήν η εξάμηνη προθεσμία για το έντοκο επιστροφής του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης του φορολογούμενου. ....».

3. Το ως άνω αναφερόμενο επιτόκιο είναι αυτό που ισχύει κατά την πρώτη ημέρα έναρξης του εντόκου της επιστροφής, παραμένει σταθερό μέχρι την εξόφληση του τίτλου, μη επηρεαζόμενο από τις μετέπειτα διακυμάνσεις αυτού. Το έντοκο του επιστρεφόμενου ποσού συνεχίζεται μέχρι την ημέρα που ο δικαιούχος ειδοποιήθηκε αποδεδειγμένα να προσέλθει για την είσπραξη αυτού, τυχόν δε καθυστέρηση εξόφλησης του τίτλου που οφείλεται σε υπαιτιότητα του δικαιούχου δεν δημιουργεί αξίωση αυτού για έντοκη επιστροφή, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα.

Σε περίπτωση συμψηφισμού των ως άνω ποσών με οφειλές του δικαιούχου προς το Δημόσιο, το έντοκο της επιστροφής λογίζεται μέχρι την ημερομηνία συνάντησης των αμοιβαίων απαιτήσεων.».

**Επειδή**, στο άρθρο 42 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν 4987/2022 «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.».

**Επειδή**, στην παράγραφο 13 του άρθρου 70 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «13. Η παρ. 2 του άρθρου 53 του Κώδικα εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1η.1.2014 και εφεξής.».

**Επειδή**, ο θεσμός της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων ιδρύει μία υποχρέωση για το Κράτος και μία αντίστοιχη αξίωση για το φορολογούμενο προς επιστροφή φόρων και λοιπών συναφών ή παρεπόμενων των φόρων οικονομικών βαρών (όπως τελών, εισφορών προστίμων, προσαυξήσεων κ.λπ.). Καταρχήν, για να θεμελιωθεί δικαίωμα επιστροφής πρέπει ασφαλώς να έχει προηγηθεί καταβολή και μάλιστα κατά τις προϋποθέσεις του άρθ. 41 ΚΦΔ.

Προϋπόθεση της ίδρυσης της υποχρέωσης είναι ο φόρος να έχει καταβληθεί αχρεώστητα, δηλαδή χωρίς τυπικό νόμο, είτε επειδή δεν έχει θεσπισθεί φόρος είτε επειδή καθιερώνεται φορολογική απαλλαγή ή εξαίρεση, ή διότι ο νόμος που επέβαλε το φόρο είναι αντίθετος προς το Σύνταγμα ή άλλο κανόνα δικαίου υπερνομοθετικής ισχύος όπως κανόνα του ενωσιακού δικαίου ή διεθνών συμβάσεων, ή διότι δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες προϋποθέσεις γένεσης της φορολογικής ενοχής. (Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1073).

**Επειδή**, η αξίωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από την καταβολή εφόσον κατά το χρόνο της δεν υφίστατο, για τους προαναφερθέντες λόγους αχρεωστήτου, υποχρέωση καταβολής.(Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1074).

**Επειδή**, ένα άλλο ζήτημα το οποίο είναι κρίσιμο για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής είναι ο προσδιορισμός της έννοιας «αχρεώστητη καταβολή φόρου». Ειδικότερα, ο προβληματισμός

εντοπίζεται στις περιπτώσεις που το αχρεώστητο της καταβολής προκύπτει μετά από δικαστική απόφαση και όχι από τη διοικητική φορολογική διαδικασία.....

Ειδικά για το ζήτημα της αχρεώστητης καταβολής που προκύπτει από δικαστική απόφαση, υπάρχει πρόβλεψη, ως προς το χρόνο έναρξης της τοκοφορίας, τόσο στο άρθρο 21 του Κώδικα Νόμων Δικών Δημοσίου (β.δ. 26.6/10.7.1944) όσο και στο άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 (Α' 127), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993 (Α' 24)<sup>32</sup>. Τα δυο αυτά νομοθετήματα δεν καταργήθηκαν ρητώς μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και έχει σημασία να διευκρινισθεί η σχέση τους με την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 53 και αν καταλείπεται πεδίο εφαρμογής για αυτά μετά τη θέση σε ισχύ του ΚΦΔ.

Ειδικότερα, με το άρθρο 21 ΚΝΔΔ προβλέπεται ότι η τοκογονία ξεκινά από την επίδοση της αγωγής ενώ με την παρ. 2 του άρθρου 38 του ν. 1473/1984, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, προβλέπεται ότι το έντοκο της επιστροφής του φόρου αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου ή από την πρώτη του μήνα που επομένου της υποβολής της δήλωσης του φορολογούμενου, αν το επιστρεπτέο ποσό προκύπτει από τη δήλωση. Με την υπ' αριθ. 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι οι ως άνω ειδικές διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκαν από το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, κατά το μέρος που ορίζουν ότι, επί επιστροφής φόρων, δασμών κ.λπ., που κατεβλήθησαν αχρεωστήτως κατά τα κριθέντα με οριστική δικαστική απόφαση, η τοκοφορία αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επόμενου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της δικαστικής απόφασης, έχουν ως συνέπεια τη μη προσήκουσα αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβάλοντος τον φόρο, η οποία προκλήθηκε από τη διαγνωσθείσα ως εξαρχής αχρεώστητη καταβολή του φόρου, περιέχουν, δε, ως εκ τούτου ρύθμιση ασύμβατη τόσο με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος περί ισότητας των πολιτών ενώπιον των δημοσίων βαρών, όσο και με τα άρθρα 17 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ (κυρ. ν.δ. 53/1974, Α' 256) περί προστασίας της ιδιοκτησίας και, κατ' ακολουθίαν, ανίσχυρη.

Κρίθηκε, επίσης, ότι, εν όψει της αντισυνταγματικότητας κατά το μέρος αυτό των εν λόγω διατάξεων, ο χρόνος έναρξης της τοκοφορίας ρυθμίζεται από την προγενέστερη διάταξη του άρθρου 21 του κ.δ. της 26.6/10.7.1944, η οποία έχει εφαρμογή και σε περίπτωση οφειλής που απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως η φορολογική, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδικές διατάξεις, κατά την έννοια δε της εν λόγω διατάξεως, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κ.λπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.

Με βάση τα παραπάνω συνάγεται ότι μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ ισχύουν παράλληλα οι εξής ρυθμίσεις για την τοκογονία των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων:

- (i) η ρύθμιση του άρθρου 53, η οποία δεν διακρίνει αν το επιστρεπτέο ποσό λόγω αχρεώστητης καταβολής προκύπτει από δήλωση, από δικαστική απόφαση ή άλλο λόγο
- (ii) η ρύθμιση του άρθρου 21 ΚΝΔΔ, η οποία προϋποθέτει την άσκηση προσφυγής

(iii) η ρύθμιση του άρθρου 38 ν. 1473/1984 η οποία, όσον αφορά την επιστροφή ποσών φόρων που κατεβλήθησαν αχρεωστήτως κατά τα κριθέντα με οριστική δικαστική απόφαση κρίθηκε αντισυνταγματική ενώ κατά το μέρος που η διάταξη αφορά την επιστροφή ποσών που κατεβλήθησαν αχρεωστήτως, και τούτο προκύπτει από φορολογική δήλωση, η διάταξη δεν έχει θιγεί.

Εν όψει των ανωτέρω η διάταξη του άρθρου 53 υπερισχύει ως μεταγενέστερη και ειδικότερη των δυο προϋπαρχουσών διατάξεων. (Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1458-1459).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σε βάρος της προσφεύγουσας είχε προκύψει από έλεγχο της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε., η έκδοση των με αριθμ. ....../26-07-2011 (χρήση 01-01-2005 έως 31-12-2005), ....../26-07-2011 (χρήση 01-01-2006 έως 31-12-2006) και ....../26-07-2011 (χρήση 01-01-2007 έως 31-12-2007) Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων ΚΒΣ της ΔΟΥ Βέροιας.

Κατά των ανωτέρω πράξεων ασκήθηκε νομίμως και εμπροθέσμως η από 27-10-2011 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης. Η εν λόγω προσφυγή απορρίφθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../17-06-2015 απόφασης του Δικαστηρίου, ως απαράδεκτη, λόγω μη νομιμοποίησης των δικηγόρων που υπέγραψαν το δικόγραφο.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμό καταχώρησης ΠΡΦ......./23-10-2015 δεύτερη προσφυγή της ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία με την υπ' αριθ. ....../2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης παραπέμφθηκε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Βέροιας (Τμήμα Α΄- Τριμελές) ως καθ' ύλην αρμόδιο και έλαβε αριθμό καταχώρησης ΠΡ......./05-09-2017. Επί της παραπάνω δεύτερης προσφυγής εκδόθηκε η υπ' αριθ. Α ...../10-12-2019 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή η ένδικη προσφυγή και μεταρρυθμίστηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας.

Κατόπιν της ανωτέρω υπ' αριθ. Α ...../10-12-2019 απόφασης τους Α΄ Τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας και σε εκτέλεση αυτής, διαγράφηκαν σύμφωνα με το διατακτικό της εν λόγω απόφασης εν μέρει τα ποσά των ανωτέρω υπ' αριθ. ....../26-07-2011, ....../26-07-2011 και ....../26-07-2011 Πράξεων Επιβολής Προστίμων ΚΒΣ και συγχρόνως επεστράφησαν τα ποσά που είχαν εισπραχθεί για τα συγκεκριμένα πρόστιμα και παράλληλα το Ελληνικό Δημόσιο άσκησε την υπ' αριθ. ΕΦ......./10-02-2020 Έφεσή του ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία και απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. ....../04-07-2022 απόφαση του Στ' Τμήματος παραπάνω δικαστηρίου.

**Επειδή**, η αρμόδια ΔΟΥ Βέροιας, στα πλαίσια λήψης αναγκαστικών μέτρων είσπραξης των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών, προέβη στην επιβολή κατασχέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, εις χείρας των τραπεζών.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τον με αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό ALPHA BANK δεσμεύτηκαν τα παρακάτω ποσά:

- 260.476,52€ την 19-11-2015 και



- 634.936,53€ την 23-11-2015

Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι της επιστράφηκαν τα εξής:

- 260.476,52€ την 24-12-2019 και
- 600.339,95€ την 27-01-2020

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την καταβολή τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ για την αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη λόγω της αχρεώστητης καταβολής ποσού φόρου ύψους 895.413,05€ (634.936,53€+260.476,52€).

**Επειδή**, από τον με αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό τράπεζας ALPHA BANK της προσφεύγουσας, δεσμεύθηκε την 23-11-2015 το ποσό των 634.936,53€, το οποίο αποδόθηκε στο Δημόσιο και κάλυψε το υπολοιπόμενο μέρος της οφειλής του τριπλοτύπου βεβαίωσης με α/α ...../22-11-2011 και μέρος της οφειλής του τριπλοτύπου βεβαίωσης με α/α ...../22-11-2011.

Ωστόσο, δεν προκύπτει ότι αποδόθηκε στο Δημόσιο το ποσό των 260.476,52€ την 19-11-2015, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Όπως προκύπτει και από το προσκομιζόμενο και επικαλούμενο από την προσφεύγουσα έντυπο «Ιστορικότητα Δεσμεύσεων -Αποδεσμεύσεων», το ως άνω ποσό πιστώθηκε την 24-12-2019 στον υπό κρίση τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, προερχόμενο από την με αριθμό ..... εντολή μεταφοράς της ΔΟΥ Βέροιας μετά την εκτέλεση της με αριθμό Α...../10-12-2019 δικαστικής απόφασης, δεσμεύθηκε από την τράπεζα εξαιτίας της με αριθμό ειδικού βιβλίου ...../2015 κατάσχεσης εις χείρας της τράπεζας ALPHA BANK, που είχε επιδοθεί στην τράπεζα την 19-11-2015 και αποδεσμεύθηκε από την τράπεζα μόλις αυτή έλαβε το με αριθμό πρωτ. ....../23-12-2019 έγγραφο άρσης κατάσχεσης από την αρμόδια ΔΟΥ. Συνεπώς, εσφαλμένα η προσφεύγουσα ζητά την έντοκη επιστροφή του ποσού των 260.476,52€, ως προς το οποίο ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, διότι δεν υπέβαλε με το δικόγραφο της προσφυγής που άσκησε κατά των μερικώς ακυρωθέντων στη συνέχεια επίδικων καταλογιστικών πράξεων αίτημα τόσο επιστροφής των ποσών που καταβληθούν αχρεώστητα, όσο και έντοκης επιστροφής του ποσού που θα καταβάλονταν από αυτήν αχρεωστήτως, ούτε υποβλήθηκε άλλη αυτοτελής αίτηση με παρόμοιο περιεχόμενο έως την υποβολή της από 23-03-2023 αίτησης καταβολής τόκων. Συνεπώς, η αναζήτηση των τόκων που αναλογούν στο χρονικό διάστημα από το χρόνο της καταβολής του παραπάνω ποσού προστίμου έως και την επιστροφή του, προϋπέθετε την υποβολή αίτησης επιστροφής των προαναφερόμενων αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων και προστίμων. Συνεπώς, δεν υπήρχε γεγεννημένο δικαίωμά της επί των τόκων αυτών ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα, δεν δικαιούνταν να λάβει τόκους για το χρονικό αυτό διάστημα. Περαιτέρω, η ανωτέρω διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με την οποία προβλέπεται η καταβολή τόκων αναλογούντων στα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά φόρων και προστίμων μόνο για χρονικό διάστημα που έπεται της υποβολής της αίτησης επιστροφής τους και μάλιστα πέραν των ενενήντα ημερών, δεν παραβιάζει, τις διατάξεις του Συντάγματος και της Ε.Σ.Δ.Α. Τούτο, διότι η άσκηση του δικαιώματός της να λάβει τους ανωτέρω τόκους ως αποζημίωση για τη στέρηση της χρήσης του κεφαλαίου του ποσού του προστίμου που κατέβαλε αχρεωστήτως για το τελευταίο αυτό χρονικό διάστημα,

υπόκειται σε προϋποθέσεις οι οποίες ουδόλως καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση του δικαιώματος αυτού και ειδικότερα στην προϋπόθεση της κατά τον χρόνο καταβολής τους υποβολής σχετικού αιτήματος έντοκης επιστροφής αυτών. (Δ.Εφ.Αθηνών 765/2022).

**Επειδή**, με τα με αριθμ.... και ...../17-12-2019 ατομικά φύλλα έκπτωσης (ΑΦΕΚ) επιστράφηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 600.339,95€, βάσει της με αριθμ.Α ...../10-12-2019 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας. Δεδομένου ότι η επιστροφή διενεργήθηκε σε χρονικό διάστημα όχι μόνο μικρότερο των ενενήντα (90) ημερών αλλά αυτοβούλως από τη ΔΟΥ, χωρίς αίτημα της προσφεύγουσας, σε εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 42 και παρ.2 και 4 του άρθρου 53 του Ν 4174/2013, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../13-04-2023 ενδικοφανούς προσφυγής, της **ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... & ΣΙΑ ΟΕ»**, με ΑΦΜ:.....

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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