



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1099e

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 11254119 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 04/07/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** ....., που

εδρεύει στο ....., Τ.Κ. ...., κατά της με αρ. πρωτ. .... /08-06-2023 αρνητικής απάντησης οφειλών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επί του με αριθμό ..... /..... /4112/2023 ηλεκτρονικού αιτήματος καταβολής τόκων λόγω αχρεώστητης καταβολής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βέροιας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 04/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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:

Με την με αρ. πρωτ. .... /08-06-2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, απορρίφθηκε η με με αριθμό ..... /..... /4112/2023 ηλεκτρονική αίτηση της προσφεύγουσας για την καταβολή τόκων επί του ποσού των 235.850,00 ευρώ, το οποίο καταβλήθηκε αχρεωστήτως, δυνάμει των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και των αντίστοιχων ποσών βεβαίωσης.

Συγκεκριμένα, δυνάμει της με αριθμό .../21-12-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βέροιας διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος των οικονομικών ετών 2003 – 2008 και εκδόθηκαν σε βάρος της οι υπ' αριθμόν .../2018, .... /2018 και .../2018 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας των χρήσεων 2006 -2008 αντίστοιχα, οι υπ' αριθμόν .../2018, .... /2018 και .../2018 οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας των οικονομικών ετών 2007-2009 αντίστοιχα, οι υπ' αριθμόν .../2018, .../2018 και .... /2018 οριστικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας των φορολογικών περιόδων 01/01 – 31/12/2006, 01/01 – 31/12/2007 και 01/01 -31/12/2008 αντίστοιχα, καθώς και οι υπ' αριθμόν .../2018, .... /2018 και .../2018 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01 – 31/12/2006, 01/01 – 31/12/2007 και 01/01 -31/12/2008 αντίστοιχα. Κατά των ως άνω πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Δ.Ε.Δ. την με αριθμό πρωτ. .... /20-07-2018 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία έγινε μερικώς δεκτή με την με αριθμό .... /2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας

Κατά της με αριθμό ..... /2018 απόφασης της Δ.Ε.Δ., η προσφεύγουσα άσκησε τις με αριθμό ΠΡ.../2019, ΠΡ.... /2019 και ΠΡ.../2019 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας. Με τις με αριθμό .... /2022, .... /2022 και .... /2022 αποφάσεις του το Δικαστήριο έκανε αντίστοιχα δεκτές τις προσφυγές της προσφεύγουσας και ακύρωσε τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις. Συνεπεία των ως άνω αποφάσεων, η Δ.Ο.Υ. Βέροιας προέβη σε νέα εκκαθάριση και επέστρεψε στην προσφεύγουσα τμηματικά το ποσό των 235.850,00 € που καταβλήθηκε αχρεώστητα.

Η προσφεύγουσα με τη με αριθμό πρωτ ...../...../4112/2023 ηλεκτρονική αίτησή της, ζητά την καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, από τον χρόνο καταβολής του ποσού, άλλως από την άσκηση των προσφυγών της και έως την τμηματική επιστροφή του. Στο αίτημα αυτό, με το με αρ.πρωτ. ....../08-06-2023 έγγραφό της, η φορολογική αρχή απάντησε αρνητικά, με το σκεπτικό ότι, όπως προκύπτει από τις αποφάσεις του διοικητικού δικαστηρίου, δεν γίνεται καμία αναφορά για έντοκη επιστροφή και κατά της απάντησης αυτής στρέφεται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η ανωτέρω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας ισχυριζόμενη ότι αυτή παρίσταται παράνομη και ακυρωτέα, καθώς όπως έχει κριθεί νομολογιακά, γενεσιουργός αιτία της υποχρέωσης του Δημοσίου για καταβολή τόκων προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του φορολογούμενου αποτελεί η αχρεώστητη καταβολή του φόρου, τούτη, δε, διατηρείται μέχρι το χρόνο που το σχετικό ποσό επιστρέφεται στο φορολογούμενο. Επομένως, σε συνέχεια της εκδόσεως των σχετικών δικαστικών αποφάσεων, που ακυρώνουν τους οικείους καταλογισμούς και διατάσσουν την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, η προσφεύγουσα νομιμοποιείται να υποβάλλει αυτοτελές αίτημα περί καταβολής τόκων προς αποκατάσταση της ανωτέρω ζημίας που προέκυψε από την αχρεώστητη καταβολή.

**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 βασίζει 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, 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**, 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 εξαμηνια 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 φορολογούμενου, 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 φορολογούμενου. 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.

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

**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 καταβαλόντος 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** εν προκειμένω, η προσφεύγουσα άσκησε τις με αριθμό ΠΡ.../2019, ΠΡ.../2019 και ΠΡ.../2019 προσφυγές, χωρίς την υποβολή αιτήματος περί καταβολής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, αλλά και τόκων επ' αυτών, οι οποίες έγιναν αντίστοιχα δεκτές με τις με αριθμό ..../2022, ..../2022 και ..../2022 αποφάσεις του Β' Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, βάσει των οποίων επιστράφηκε το ποσό των 235.850,00 € που καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα αχρεωστήτως.

**Επειδή,** οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, διότι δεν υπέβαλε με το δικόγραφο της προσφυγής που άσκησε κατά των ακυρωθέντων στη συνέχεια επίδικων καταλογιστικών πράξεων αίτημα έντοκης επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αχρεώστητα, ούτε υποβλήθηκε μεταγενέστερα άλλη αυτοτελής αίτηση με παρόμοιο περιεχόμενο έως την υποβολή της από 02-03-2023 αίτησης καταβολής τόκων. Συνεπώς, η αναζήτηση των τόκων που αναλογούν στο χρονικό διάστημα από το χρόνο της καταβολής του παραπάνω ποσού (προστίμων και φόρων) έως και την επιστροφή του, προϋπέθετε την υποβολή αίτησης έντοκης 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 κατά τη μη ικανοποίηση του σχετικού αιτήματος επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών εντός 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,** η επιστροφή διενεργήθηκε αυτοβούλως από τη ΔΟΥ, χωρίς αίτημα της προσφεύγουσας, σε εκτέλεση των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 42 και παρ.2 και 4 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., 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 ημερομηνία κατάθεσης 04/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.