



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1090

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... & ΣΙΑ Ο.Ε», με ΑΦΜ και έδρα επί της οδού, Τ.Κ., Τ.Θ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά του γενόμενου από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας συμφηφισμού με το διπλότυπο με α/α/13-8-2020 και της υπ' αριθμ./1-10-2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καθώς και κατά της μη καταβολής τόκων από 3-5-2017 επί αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./30-03-2023 απόφαση του' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας.

6. Την από 17/12/2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

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

Επί της από **16/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:.....** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./2023 απόφαση του' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας, ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./11-3-2021 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης που έκρινε απαράδεκτη την υπ' αριθμ./16-11-2020 ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η προαναφερόμενη ενδικοφανής προσφυγή που στρέφεται κατά του γενόμενου από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας συμψηφισμού διπλοτύπου με α/α/13-8-2020 και της υπ' αριθμ./1-10-2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καθώς και κατά της μη καταβολής τόκων από 3-5-2017 επί αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών (φόρων, τελών και τόκων) και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

Πιο συγκεκριμένα, με τις υπ' αριθμ./2020 &/2020 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας, έγιναν δεκτές δύο προσφυγές της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας και ακυρώθηκαν οι υπ' αριθμ./5-4-2017 &/5-4-2017 ρητές αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. κατά το μέρος που απέρριψαν τις ενδικοφανείς προσφυγές κατά των υπ' αριθμ./2016 &/2016 πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & τελών χαρτοσήμου, χρήσης 2006, λόγω παραγραφής. Σε εκτέλεση των ως άνω δικαστικών αποφάσεων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας προέβη στην επιστροφή των καταβληθέντων ποσών που αφορούσαν τις ακυρωθείσες πράξεις προσδιορισμού φόρου και τελών χαρτοσήμου και στο συμψηφισμό αυτών με λοιπές οφειλές της προσφεύγουσας οι οποίες είχαν ενταχθεί σε διευκόλυνση τμηματικής καταβολής (ρύθμιση εξόφλησης οφειλών). Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπ' αριθμ./3-9-2020 αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας ζήτησε την ακύρωση του συμψηφισμού που πραγματοποιήθηκε σε εκτέλεση της/2020 δικαστικής απόφασης, με το υπ' αριθμ./13-8-2020 διπλότυπο είσπραξης, ποσού 14.772,24€, έναντι υπολοίπων δόσεων της υπ' αριθμ./07-10-2019 ρύθμισης χρεών του Ν. 4611/2019 και την αναπροσαρμογή του αριθμού των δόσεων της ρύθμισης πριν το συμψηφισμό, προκειμένου να τύχει του ευεργετήματος της μεγαλύτερης έκπτωσης των προσαυξήσεων. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας απέρριψε την ως άνω αίτηση.

Κατά του γενόμενου συμψηφισμού και της υπ'αριθμ./1-10-2020 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, η προσφεύγουσα άσκησε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία για πρώτη φορά ζητά την καταβολή τόκων από 3-5-2017, ημερομηνία κατά την οποία είχε ήδη εξοφλήσει τις ... &/2016 πράξεις προσδιορισμού φόρου και τελών χαρτοσήμου που κρίθηκαν αχρεώστητες.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

α) την ακύρωση του συμψηφισμού ποσού 14.772,24€, που πραγματοποιήθηκε με το υπ' αριθμ./13-8-2020 διπλότυπο είσπραξης, έναντι οφειλών που τελούσαν σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής του Ν. 4611/2019, καθώς και την ακύρωση της υπ' αριθμ./1-10-2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας στο ταυτάριθμο αίτημα ακύρωσης του πραγματοποιηθέντος συμψηφισμού και στην αναπροσαρμογή της ρύθμισης πριν το συμψηφισμό, ώστε να τύχει μεγαλύτερης απαλλαγής του ποσοστού των προσαυξήσεων.

β) Επίσης, η προσφεύγουσα ζητά την καταβολή τόκων από 3-5-2017, ημερομηνία υποβολής των δικαστικών προσφυγών κατά των αποφάσεων της ΔΕΔ κατά το μέρος που απορρίφθηκαν οι ενδικοφανείς προσφυγές που αφορούσαν τις υπ'αριθμ. .../2-11-2016 &/2-11-2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου έτους 2006 και την

επιστροφή αυτών ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, δεδομένου ότι κατά την ημερομηνία των δικαστικών προσφυγών στις 3-5-2017 είχε ήδη εξοφλήσει τα καταλογισθέντα με τις ως άνω πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου ποσά, καταβάλλοντας και τόκους ληξιπροθέσμου, ισχυριζόμενη ότι:

- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη μονομερώς, χωρίς να την ενημερώσει, σε ζημιογόνο για την προσφεύγουσα συμψηφισμό, εξοφλώντας δόσεις της ήδη υπάρχουσας ρύθμισης χρεών, αντί της, σε μία δόση εφάπαξ εξόφλησης, με αποτέλεσμα να απωλέσει το ευεργέτημα έκπτωσης των προσαυξήσεων. Ο ν.4611/2019, ενότητα Γ' υποπερίπτωση δ' παρ.γγ', σε συνδυασμό με το άρθρο 112 ορίζει ότι «...χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό 85%, εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε πέντε ως δώδεκα δόσεις». Με την ως άνω παράλειψή της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν της απέδωσε τόκους, επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος από αυτήν ποσού, με συνέπεια να ζημιωθεί οικονομικά. Με τη ΣΤΕ 686/2020 ορίζεται ότι η αχρεώστητη καταβολή φόρου συνεπάγεται την καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, ενώ το Συμβούλιο της Επικρατείας με διάφορες αποφάσεις του (ΣΤΕ 2190-1/2014 ΟΛ, 248-9/2008 ΟΛ.), έκρινε ότι η σχέση φόρων και τόκων αποτελεί σχέση κυρίου – παρεπόμενου. Από το χρόνο άσκησης της προσφυγής του φορολογούμενου προς ικανοποίηση της κύριας αξίωσης για επιστροφή φόρου υφίσταται και η παρεπόμενη υποχρέωση του Δημοσίου για καταβολή τόκων. Συνεπώς, ζημιώθηκε διπλά, αφενός μεν, λόγω απώλειας του ευεργετήματος έκπτωσης ποσοστού 85% των προσαυξήσεων της εναπομείνουσας οφειλής που τελούσε σε ρύθμιση και αφετέρου, λόγω μη επιστροφής εντόκως του ποσού που αχρεωστήτως κατέβαλε, από το χρονικό σημείο άσκησης της δικαστικής προσφυγής του, στις 3-5-2017.

Ως προς το αίτημα του συμψηφισμού

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 75 του Κ.Ε.Δ.Ε. (ν.4978/2022), όπως αντικατέστησε το άρθρο 83 του ν.δ/τος 356/74: «1. **Βέβαιη και εκκαθαρισμένη χρηματική απαίτηση του οφειλέτη κατά του Δημοσίου**, η οποία αποδεικνύεται με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ή δημόσιο έγγραφο, **συμψηφίζεται με βεβαιωμένα χρέη αυτού προς το Δημόσιο**. 2. Ο συμψηφισμός προτείνεται με δήλωση του οφειλέτη που υποβάλλεται στην υπηρεσία της ΑΑΔΕ, η οποία είναι αρμόδια για την είσπραξη του χρέους. **Ο συμψηφισμός μπορεί να ενεργείται και αυτεπάγγελα, με πράξη του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εφόσον από τα υπάρχοντα στοιχεία αποδεικνύεται η απαίτηση του οφειλέτη**. Απαίτηση του Δημοσίου παραγεγραμμένη αντιτάσσεται σε συμψηφισμό για μια τριετία από τη συμπλήρωση της παραγραφής. Η δήλωση του οφειλέτη για συμψηφισμό της απαίτησης κατά του Δημοσίου ή το έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ για αυτεπάγγελο συμψηφισμό κοινοποιείται στην εκκαθαρίζουσα την απαίτηση υπηρεσία, η οποία υποχρεούται σε άμεση απόδοση του συμψηφισθέντος ποσού.3. Με τις προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 επιτρέπεται ο συμψηφισμός απαιτήσεων κατά του Δημοσίου με χρέη προς το Δημόσιο που καταβάλλονται με ταυτόχρονη υποβολή δήλωσης φόρου ή άλλου εσόδου. Η δήλωση συμψηφισμού, η οποία υποβάλλεται μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης που αναφέρεται στο προηγούμενο εδάφιο, δεν απαλλάσσει τον οφειλέτη από τις συνέπειες της εκπρόθεσμης υποβολής της.4. Με τον συμψηφισμό οι αμοιβαίες απαιτήσεις αποσβένονται από την ημερομηνία που συνυπήρξαν και κατά το μέρος που

καλύπτονται, με την επιφύλαξη των άρθρων 139 και 144 του ν. [4270/2014](#) (Α' 143).5. Αναστολή είτε του νόμιμου ή εκτελεστού τίτλου βεβαίωσης ή είσπραξης είτε της ταμειακής βεβαίωσης είτε των πράξεων διοικητικής εκτέλεσης, από τον νόμο ή βάσει απόφασης δικαστηρίου ή διοικητικού οργάνου, δεν εμποδίζει τη διενέργεια του συμψηφισμού.[...]

Επειδή, με την Πολ. 1022/2012 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με το συμψηφισμό χρεών με απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 του ν.3943/2011, ως εξής:

«1. Έννοια του συμψηφισμού.

Συμψηφισμός είναι η απόσβεση αμοιβαίων απαιτήσεων μεταξύ δύο προσώπων, μέσω συνυπολογισμού τους, εφόσον και στο μέτρο που αλληλοκαλύπτονται (Μιχ. Σταθόπουλου, Ενοχ.Δ., 3η έκδ., σελ.541).

2. Προϋποθέσεις διενέργειας συμψηφισμού. - Οι προϋποθέσεις διενέργειας συμψηφισμού είναι:

α) Η αμοιβαιότητα των απαιτήσεων.

Ο οφειλέτης της μίας απαίτησης (κύρια απαίτηση) να είναι δανειστής της άλλης (ανταπαίτηση) και μάλιστα κατά τον ίδιο χρόνο. Ειδικότερα : [...]

β) Η χρηματική απαίτηση κατά του Δημοσίου πρέπει να είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη.

Βεβαία είναι η χρηματική απαίτηση που υφίσταται κατά το χρόνο της υποβολής της δήλωσης συμψηφισμού και δεν εξαρτάται από κάποιο όρο ή προθεσμία.

Εκκαθαρισμένη είναι η απαίτηση που προσδιορίζεται κατά είδος και πληρωτέο ποσό.

γ) Η χρηματική απαίτηση κατά του Δημοσίου πρέπει να αποδεικνύεται με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ή άλλο δημόσιο έγγραφο και πρέπει, κατά το χρόνο της δήλωσης, να μην έχει κατασχεθεί από τρίτον, να μην έχει εκχωρηθεί σε τρίτον, να μην έχει πληρωθεί ήδη στο δικαιούχο, να μην απαγορεύεται ο συμψηφισμός της και να μην έχει παραγραφεί.

3. Οφειλές προς το Δημόσιο που υπόκεινται σε συμψηφισμό

Σε συμψηφισμό υπόκεινται: α), β), γ) Οι βεβαιωμένες οφειλές που για οποιοδήποτε λόγο καταβάλλονται τμηματικά (είτε με διευκόλυνση τμηματικής καταβολής είτε με νομοθετική ρύθμιση είτε με διοικητική πράξη), δ)....

4. Αυτεπάγγελτος συμψηφισμός επί βεβαιωμένων οφειλών στο Δημόσιο.

Σε περίπτωση που υφίστανται βεβαιωμένα χρέη στο Δημόσιο (Δ.Ο.Υ. ή Τελωνείο), ληξιπρόθεσμα ή μη, **ανεξαρτήτως εάν έχουν υπαχθεί σε νομοθετική ρύθμιση ή σε διευκόλυνση τμηματικής καταβολής** ή τελούν σε αναστολή και από τα στοιχεία που υπάρχουν αποδεικνύεται η απαίτηση του οφειλέτη κατά του Δημοσίου (π.χ. αν υφίσταται τίτλος επιστροφής, αν ο οφειλέτης αιτείται χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας από το Δημόσιο ή γνωστοποιεί την απαίτησή του κατά του Δημοσίου ο ίδιος ή η εκκαθαρίζουσα αρχή) **ο συμψηφισμός ενεργείται αυτεπάγγελτα από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας.**

[...]

8. Απόσβεση των αμοιβαίων απαιτήσεων.

Με την αποδοχή της δήλωσης συμψηφισμού ή με τον αυτεπάγγελτο συμψηφισμό επέρχεται απόσβεση των αμοιβαίων απαιτήσεων κατά το ποσό που η μία καλύπτει την άλλη και μάλιστα από το χρόνο που αυτές συνυπήρξαν (αναδρομικά) και δεν υπολογίζονται τυχόν προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής από την ημερομηνία αυτή και μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας.[...]

Επειδή, η διάταξη περί αυτεπάγγελτου συμψηφισμού απαιτήσεων κατά του Δημοσίου με ληξιπρόθεσμα χρέη του φορολογούμενου, κατά το άρθρο 83 του ΚΕΔΕ δεν αντίκειται στο Σύνταγμα. Δεν είναι υποχρεωτική η προηγούμενη έκδοση υπουργικής απόφασης για τον καθορισμό των προϋποθέσεων και της διαδικασίας εξαίρεσης από τον αυτεπάγγελτο συμψηφισμό χρηματικών απαιτήσεων του οφειλέτη με βεβαιωμένα αλλά μη ληξιπρόθεσμα χρέη του προς το Δημόσιο.

Επιτρέπεται συμψηφισμός και επί μη ληξιπρόθεσμων χρεών ή δόσεων βεβαιωμένων ήδη χρεών που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση. (ΣΤΕ 2164/2012).

Επειδή, στα άρθρα 98 έως και 109 του ν.4691/2019, όπως τροποποίησε το ν.4621/2019 – Μέρος Β' - Ρύθμιση οφειλών προς τη Φορολογική Διοίκηση - ορίζεται ότι:

Άρθρο 98 –

«**1. Βεβαιωμένες οφειλές στις Δ.Ο.Υ., τα Ελεγκτικά Κέντρα και τα Τελωνεία, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974, Α' 90, Κ.Ε.Δ.Ε.), τον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα (ν. 2960/2001, Α' 265) και τον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα (Καν. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου) δύνανται να ρυθμίζονται με καταρχήν άπαξ απαλλαγή ποσοστού δέκα τοις εκατό (10%) από τους τόκους και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής που τις επιβαρύνουν κατά την ημερομηνία της αίτησης για υπαγωγή, σε έως και εκατόν είκοσι (120) δόσεις, για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα ή οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και σε έως και τριάντα έξι (36) δόσεις, για τα νομικά πρόσωπα ή οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατόπιν αίτησης του οφειλέτη, εφόσον έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες έως και την 31.12.2018 και έχουν καταχωριστεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων των Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικών Κέντρων/Τελωνείων μέχρι την ημερομηνία αίτησης για υπαγωγή σε ρύθμιση, ως ακολούθως: Α..., Β...,**

Γ. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα:

Για οφειλέτες νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα χορηγείται δυνατότητα ρύθμισης των οφειλών τους σε έως και εικοσιτέσσερις (24) μηνιαίες δόσεις και κατ' εξαίρεση σε έως και τριάντα έξι (36) μηνιαίες δόσεις, εφόσον πρόκειται για οφειλές που βεβαιώνονται από έκτακτη αιτία ή φόρους που καταβάλλονται εφάπαξ, με ταυτόχρονη απαλλαγή από προσαυξήσεις και τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που τις επιβαρύνουν κατά την ημερομηνία της αίτησης υπαγωγής, σε συνάρτηση με το πλήθος των δόσεων που επιλέγονται, υπό τον περιορισμό του ελάχιστου ποσού μηνιαίας δόσης της παραγράφου 2.

Ειδικότερα:

α. Για οφειλές που ρυθμίζονται σε έως και εικοσιτέσσερις (24) δόσεις:

αα) χορηγείται απαλλαγήββ) χορηγείται απαλλαγή, [...] εε) χορηγείται απαλλαγή

β. Για οφειλές που ρυθμίζονται σε έως και τριάντα έξι (36) δόσεις:

αα) χορηγείται απαλλαγή, ββ) χορηγείται απαλλαγή[...] στστ) χορηγείται απαλλαγή

Στην περίπτωση που ο οφειλέτης επιλέξει σε οποιοδήποτε στάδιο της ρύθμισης την εφάπαξ εξόφληση του υπολοίπου αριθμού των δόσεων των ρυθμισμένων οφειλών ή τη μετάπτωση σε μικρότερο αριθμό δόσεων, τυγχάνει απαλλαγής επί του εναπομείναντος ποσού των προσαυξήσεων και τόκων εκπρόθεσμης καταβολής, σε ποσοστό ίσο με αυτό που αντιστοιχεί στον αριθμό των μηνιαίων δόσεων που τελικά διαμορφώνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια της παρούσας περίπτωσης.

γ. Σε περίπτωση που υφίστανται οφειλές του ίδιου οφειλέτη που μπορούν να ρυθμίζονται, άλλες σε έως και είκοσι τέσσερις (24) και άλλες σε έως και τριάντα έξι (36) μηνιαίες δόσεις, αυτές ρυθμίζονται διακριτά.

δ. Κατ' εξαίρεση, για οφειλέτες νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα με συνολική υποχρεωτικά υπαγόμενη στη ρύθμιση βασική οφειλή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5, έως ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, χορηγείται αποκλειστικά δυνατότητα ρύθμισης των οφειλών τους σε έως και εκατόν είκοσι (120) δόσεις, υπό τον περιορισμό της ελάχιστης δόσης της παραγράφου 2, με απαλλαγή από τόκους και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής που τις επιβαρύνουν κατά την ημερομηνία της αίτησης υπαγωγής στη ρύθμιση, ως ακολούθως:

αα) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται εφάπαξ,

ββ) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό ενενήντα πέντε τοις εκατό (95%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε δύο (2) έως και τέσσερις (4) μηνιαίες δόσεις,

γγ) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε πέντε (5) έως και δώδεκα (12) μηνιαίες δόσεις,

δδ) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό ογδόντα τοις εκατό (80%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε δεκατρείς (13) έως και είκοσι τέσσερις (24) μηνιαίες δόσεις,

εε) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε είκοσι πέντε (25) έως και τριάντα έξι (36) μηνιαίες δόσεις,

στστ) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό σαράντα πέντε τοις εκατό (45%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε τριάντα επτά (37) έως και σαράντα οκτώ (48) μηνιαίες δόσεις,

ζζ) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε σαράντα εννέα (49) έως και εξήντα (60) μηνιαίες δόσεις,

ηη) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε εξήντα μία (61) έως και εβδομήντα δύο (72) μηνιαίες δόσεις,

θθ) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε εβδομήντα τρεις (73) έως και ενενήντα έξι (96) μηνιαίες δόσεις,

ιι) χορηγείται απαλλαγή κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%), εφόσον η οφειλή καταβάλλεται σε ενενήντα επτά (97) έως και εκατόν είκοσι (120) μηνιαίες δόσεις.

Στα ανωτέρω ποσοστά απαλλαγών συμπεριλαμβάνεται το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1.

Ως βασική οφειλή για την εφαρμογή της παρούσας υποπερίπτωσης νοείται το σύνολο των βεβαιωμένων οφειλών, όπως διαμορφώνονται κατά την ημερομηνία υπαγωγής στη ρύθμιση, χωρίς τις προσαυξήσεις και τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, καθώς και τα πρόστιμα των άρθρων 57 του Κ.Φ.Δ. και 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. που τις επιβαρύνουν.

Στην περίπτωση που ο οφειλέτης επιλέξει σε οποιοδήποτε στάδιο της ρύθμισης την εφάπαξ εξόφληση του υπολοίπου αριθμού των δόσεων των ρυθμισμένων οφειλών ή τη μετάπτωση σε μικρότερο αριθμό δόσεων, τυγχάνει απαλλαγής επί του εναπομείναντος ποσού των προσαυξήσεων και τόκων εκπρόθεσμης καταβολής, σε ποσοστό ίσο με αυτό που αντιστοιχεί στον αριθμό των μηνιαίων δόσεων που τελικά διαμορφώνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια της παρούσας υποπερίπτωσης.

ε. Για την υπαγωγή στη ρύθμιση είναι απαραίτητη η υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας πενταετίας με τελευταίο έτος το φορολογικό έτος 2017, με την εξαίρεση των νομικών προσώπων που έχουν προβεί σε διακοπή εργασιών, για τα οποία ως τελευταίο έτος της πενταετίας θεωρείται το φορολογικό έτος διακοπής εργασιών.

2. Το ελάχιστο ποσό μηνιαίας δόσης της ρύθμισης ορίζεται σε είκοσι (20) ευρώ.

[...]

5. Στη ρύθμιση υπάγεται υποχρεωτικά το σύνολο των ληξιπρόθεσμων έως και τις 31.12.2018 οφειλών που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων των Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικών Κέντρων και Τελωνείων μέχρι την ημερομηνία αίτησης για υπαγωγή σε ρύθμιση και δεν έχουν τακτοποιηθεί κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή πληρωμής από οποιαδήποτε αιτία ή άλλη ρύθμιση τμηματικής καταβολής βάσει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή προσωρινής διαταγής.[...]

Άρθρο 100 – Οφειλές που υπάγονται στη ρύθμιση προαιρετικά:

«Στη ρύθμιση του παρόντος Μέρους δύναται επίσης να υπαχθούν, μετά από επιλογή του οφειλέτη, και οφειλές της παραγράφου 1 του άρθρου 98, οι οποίες κατά την ημερομηνία της αίτησης τελούν σε αναστολή πληρωμής από οποιαδήποτε αιτία ή έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση κατά τις διατάξεις της υποπαραγράφου Α.2 της παραγράφου Α' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α'

107), του άρθρου 43 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ή ρύθμιση κατά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του πέμπτου άρθρου του ν. 2275/1994 (Α' 238), η οποία είναι σε ισχύ, καθώς και **οφειλές που βεβαιώνονται μέχρι την ημερομηνία της αίτησης υπαγωγής σε ρύθμιση και αφορούν σε υποχρεώσεις ετών, υποθέσεων και περιόδων μέχρι και 31.12.2018**, εξαιρουμένων των οφειλών για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης λήγει μετά τις 31.12.2018».

Άρθρο 105 – Δικαιώματα του Δημοσίου

«**Το Δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα** και μετά τη συμμόρφωση του οφειλέτη στη ρύθμιση τμηματικής καταβολής που του χορηγήθηκε: α) ..., β) ..., γ) **να προβαίνει σε συμψηφισμό των χρηματικών απαιτήσεων** του οφειλέτη κατά του Δημοσίου και μέχρι του ύψους των οφειλών, κατά τις διατάξεις του άρθρου 83 του Κ.Ε.Δ.Ε.»

Άρθρο 106 – Πίστωση ποσών από παρακράτηση ή συμψηφισμό ή πράξεις εκτέλεσης

«**Τα ποσά** που εισπράττονται κατά τη διάρκεια της ρύθμισης από την παρακράτηση ποσοστού απαίτησης του οφειλέτη λόγω της χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας και βεβαίωσης οφειλής του άρθρου 12 του ν. 4174/2013 ή **κατόπιν συμψηφισμού του άρθρου 83 του ν.δ. 356/1974 καλύπτουν δόση ή δόσεις της χορηγηθείσας ρύθμισης**, εφόσον δεν πιστώνονται διαφορετικά.

Ομοίως, τα αποδιδόμενα ποσά από πράξεις εκτέλεσης, λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη δόσης ή δόσεων της χορηγηθείσας ρύθμισης, εφόσον εισπράττονται κατά τη διάρκεια αυτής και δεν πιστώνονται διαφορετικά κατά τις κείμενες διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2109/2019** - Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 98-109 του Μέρους Β «ΡΥΘΜΙΣΗ ΟΦΕΙΛΩΝ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ» του ν. 4611/2019 (ΦΕΚ 73 Α') και της Α. 1196/2019 απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1762 Β'), όπως ισχύουν, καθώς και παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή αυτών».

Ι. Υποβολή αίτησης - Προϋποθέσεις υπαγωγής - Καταβολή δόσεων

Α. Η αίτηση για υπαγωγή στη ρύθμιση υποβάλλεται ηλεκτρονικά, μέσω διαδικτυακής εφαρμογής, έως και την 30η Σεπτεμβρίου 2019 (Απόφαση Α.1210/2019 ΦΕΚ Β'2091/05.06.2019).

Επισημάνσεις:

- Η αίτηση για υπαγωγή στη ρύθμιση επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/1986.

[...]

Η Φορολογική Διοίκηση διατηρεί το δικαίωμα και μετά την υπαγωγή στη ρύθμιση: ... δ) να προβαίνει σε συμψηφισμό των χρηματικών απαιτήσεων του οφειλέτη κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 42 του ΚΦΔ και στο άρθρο 83 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύουν»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπ' αριθμ./07-10-2019 ηλεκτρονική αίτησή της, αιτήθηκε, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4611/2019, την υπαγωγή χρεών που αφορούν οφειλές ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2017, οι οποίες βεβαιώθηκαν στις 08/08/2019 με Α.Τ.Β., συνολικής οφειλής κατά την ημερομηνία υπαγωγής σε ρύθμιση ύψους 18.972,25€, πλέον προσαυξήσεων του άρθρου 99 του ν.4611/2019 ύψους 7.623,10€, που αντιστοιχούν στον αριθμό των 120 δόσεων που επέλεξε η προσφεύγουσα για την εξόφληση των οφειλών της (α/α ρύθμισης).

Επειδή, περαιτέρω:

- Με την υπ'αριθμ./02-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006), καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση κατόπιν ελέγχου, διαφορά φόρου

εισοδήματος ύψους 9.835,33€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 11.802,40€, ήτοι συνολικό ποσό 21.637,73€.

- Κατά της ως άνω πράξης υποβλήθηκε η υπ' αριθμ./06-12-2016 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./05-04-2017 ρητή απόφαση της Δ.Ε.Δ., με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η προσφυγή και τροποποιήθηκε το ύψος του προσβαλλόμενου φόρου και διαμορφώθηκε σε διαφορά φόρου 6.478,20€ πλέον πρόσθετου φόρου 7.773,84€. ήτοι συνολικό ποσό 14.252,04€.
- Κατά της ως άνω απόφασης της Δ.Ε.Δ., η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό ΠΡ..../-3-05-2017 δικαστική προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ'αριθμ./2020 οριστική απόφαση του ...' Τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας, με την οποία ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη πράξη λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο.
- Σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης, η οποία δημοσιεύθηκε στις 10/04/2020 και κοινοποιήθηκε στις 19/05/2020, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας εξέδωσε τίτλο έκπτωσης (ΑΦΕΚ) με αριθμό/29-07-2020, ποσού 14.252,04€, από την εκκαθάριση του οποίου προέκυψε ποσό για επιστροφή ύψους 14.772,24€, καθώς για το εν λόγω χρέος είχε ήδη εισπραχθεί (κεφάλαιο + τόκοι). Το ποσό αυτό συμψηφίστηκε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 106 του ν.4611/2019, με δόσεις της ρύθμισης της προσφεύγουσας με το υπ'αριθμ./13-08-2020 διπλότυπο είσπραξης (συμψηφισμού έναντι ρύθμισης) με ημερομηνία συμψηφισμού την 10/04/2020, σε πίστωση των δόσεων με α/α 15 έως και 79 λήξης από 31/12/2020 έως 30/04/2026 και μέρος της δόσης με α/α 80 λήξης 29/05/2026, συνολικό κεφάλαιο 10.152,47€ πλέον προσαυξήσεων 4.619,77€. Κατόπιν του ως άνω συμψηφισμού απέμειναν 41 δόσεις της ρύθμισης, λήξης από 30/06/2026 έως 28/09/2029.
- Στις 03-09-2020 η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την υπ'αριθμ...../03-09-2020 αίτησή της με την οποία ζητά την ακύρωση του υπ'αριθμ./13-08-2020 διπλοτύπου συμψηφισμού έναντι χρεών της ρύθμισης, ποσού 14.772,24€, καθώς επιθυμεί την αναπροσαρμογή της ρύθμισης πριν το συμψηφισμό, ώστε να τύχει του ευεργετήματος της έκπτωσης.
- Το ως άνω αίτημα απορρίφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας με την υπ'αριθμ./01-10-2020 αρνητική απάντησή της, σύμφωνα με την οποία το εν λόγω αίτημα περί εφάπαξ εξόφλησης της ρύθμισης θα έπρεπε να υποβληθεί πριν τη διενέργεια του συμψηφισμού.

Επειδή, η ρύθμιση χρεών αποτελεί διακανονισμό μεταξύ της φορολογικής Διοίκησης και του φορολογούμενου, με την οποία παρέχονται κίνητρα για την άμεση και συστηματική εξόφληση των ληξιπρόθεσμων οφειλών του. Κατ' εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, για την επιβολή και είσπραξη του χρέους απαιτείται τυπικός νόμος, ο οποίος ρυθμίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, μεταξύ των οποίων και η μεταβολή των όρων είσπραξης. Ως εκ τούτου, η ένταξη χρεών οφειλετών της φορολογικής διοίκησης σε ρύθμιση διέπεται από συγκεκριμένες κάθε φορά διατάξεις του νόμου που την προβλέπει.

Επειδή, η μείωση προστίμου επιβληθέντος για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας δεν καθιστά αχρεώστητες καταβολές από τον οφειλέτη που έλαβαν χώρα πριν από την υπαγωγή του στο ευνοϊκό καθεστώς και τα σχετικά ποσά δεν επιστρέφονται, ούτε μπορούν να αντιταχθούν προς συμψηφισμό με άλλες φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου. (ΣΤΕ 2794/2022).

Επειδή, τόσο από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 98 του ν.4611/2019, όσο και από την αιτιολογική έκθεση του ίδιου νόμου, αλλά και από την Ε.2166/10-09-2019 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4621/2019, ο οποίος τροποποίησε τα άρθρα 98

έως 109 του ν.4611/2019 (Ρύθμιση οφειλών φορολογικής διοίκησης), προκύπτει με σαφήνεια ότι η αλλαγή του αριθμού των δόσεων της ρύθμισης και η εφάπαξ εξόφληση του χρέους ή η μετάπτωσή του σε μικρότερο αριθμό δόσεων αποτελεί **επιλογή** του φορολογούμενου, η οποία υφίσταται σε όλη τη διάρκεια ισχύος της ρύθμισης.

Επειδή, στο άρθρο 106 του ν.4611/2019 και των εκδοθέντων εγκυκλίων, ρητά αναφέρεται ότι τα ποσά που εισπράττονται από τη φορολογική Διοίκηση, είτε κατόπιν παρακράτησης στα πλαίσια χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας, είτε κατόπιν συμψηφισμού καλύπτουν δόσεις της ρύθμισης. Από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται η δυνατότητα ή η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να προβαίνει οίκοθεν σε αλλαγή του αριθμού των δόσεων της ρύθμισης προκειμένου να συμψηφίσει το προς απόδοση ποσό.

Περαιτέρω, ο συμψηφισμός διενεργείται αυτεπάγγελα από τη Διοίκηση (αρ.75 του ΚΕΔΕ) και δεν απαιτείται η προηγούμενη ειδοποίηση του οφειλέτη.

Ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας, απέρριψε το αίτημά της προσφεύγουσας να ακυρώσει το διενεργηθέντα συμψηφισμό, προκειμένου να αναπροσαρμόσει τον αριθμό των δόσεων της ρύθμισης, ώστε να τύχει μεγαλύτερου ευεργετήματος απαλλαγής των τόκων και προσαυξήσεων.

Κατόπιν αυτού, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη μονομερώς σε συμψηφισμό έναντι της υπάρχουσας ρύθμισης χρεών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράλειψης της Φορολογικής Διοίκησης να αποδώσει στην προσφεύγουσα τόκους επί αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού.

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 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 παραδεκτός.

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 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 οφείλονται».

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)³². 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 επομένου 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 στην προκειμένη περίπτωση:

- Σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο τροφίμων, ποτών και καπνού» εκδόθηκαν κατόπιν ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας η υπ' αριθμ./02-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) συνολικού ποσού 21.637,73€ και η υπ' αριθμ./02-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου συνολικού ποσού 1.087,28€.
- Κατά των ως άνω πράξεων η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ε.Δ. τις υπ' αριθμ./06-12-2016 &/ 06-12-2016 ενδικοφανείς προσφυγές αντίστοιχα. Για την πρώτη εξ' αυτών εκδόθηκε η υπ' αριθμ./05-04-2017 απόφαση της ΔΕΔ με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή προσφυγή και μειώθηκε το συνολικά καταλογισθέν ποσό της/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος σε 14.252,04€, ενώ για τη δεύτερη εκδόθηκε η υπ' αριθμ./05-04-2017 απόφαση της Δ.Ε.Δ. με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας κατ' εφαρμογή της/2017 απόφασης της ΔΕΔ, αναπροσάρμοσε το ποσό της οφειλής της/2016 πράξης φόρου εισοδήματος, εκδίδοντας ΑΦΕΚ.
- Τα καταλογιζόμενα ποσά με τους αναλογούντες τόκους ληξιπροθέσμου των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων εξοφλήθηκαν στις 26/04/2017 σε εκτέλεση αναγκαστικής κατάσχεσης εις χείρας τρίτου.
- Κατά των ως άνω αποφάσεων της ΔΕΔ ασκήθηκαν οι με αριθμό κατάθεσης ΠΡ..../03-05-2017 & ΠΡ..../03-05-2017 δικαστικές προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας, με τις οποίες η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο και τέλη χαρτοσήμου, αμφισβήτηση της απόρριψης δαπανών και εσφαλμένου καταλογισμού τελών χαρτοσήμου λόγω ανάληψης κερδών από τους εταίρους.
- Επί των ως άνω δικαστικών προσφυγών εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. .../10-04-2020 &10-04-2020 αποφάσεις του' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας που κοινοποιήθηκαν στη φορολογική διοίκηση στις 19-05-2020, με τις οποίες έγιναν δεκτές οι ως άνω δικαστικές προσφυγές και ακυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες αποφάσεις της ΔΕΔ, λόγω

παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και τέλη για την ελεγχόμενη χρήση.

- Κατ' εκτέλεση των ως άνω δικαστικών αποφάσεων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας εξέδωσε το/29-07-2020 ΑΦΕΚ (Α.Β.Κ.Τ./11-08-2020) ποσού 14.255,04€ από την εκκαθάριση του οποίου προέκυψε ποσό προς επιστροφή 14.772,24 & το/23-07-2020 ΑΦΕΚ (ΑΒΚΤ/23-07-2020) ποσού 1.087,28€ από την εκκαθάριση του οποίου προέκυψε ποσό προς επιστροφή 1.126,97€.
- Τα ως άνω ποσά προς επιστροφή συμψηφίστηκαν με τα υπ' αριθμ./13-08-2020 &/24-07-2020 διπλότυπα είσπραξης, έναντι δόσεων της με α/α/07-10-2019 ρύθμισης βεβαιωμένων χρεών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε στις 16-11-2020, η προσφεύγουσα στρέφεται μεταξύ άλλων κατά της μη καταβολής τόκων, από 03-05-2017 επί αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, ισχυριζόμενη ότι σύμφωνα με την/2020 απόφαση του ΣΤΕ οι αξιώσεις του φορολογούμενου κατά του Δημοσίου για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και η επιδίκαση τόκων επί του ποσού φόρου αντίστοιχα, εμφανίζουν σχέση κυρίου – παρεπόμενου. Περαιτέρω, από το χρόνο άσκησης της προσφυγής του φορολογούμενου προς ικανοποίηση της κύριας αξίωσης του για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, υφίσταται και η παρεπόμενη υποχρέωση του Δημοσίου για καταβολή τόκων, ακόμη και στην περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί με την κύρια προσφυγή σχετικό αίτημα επιδίκασης τόκων προς το δικαστήριο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, διότι δεν υπέβαλε με το δικόγραφο της προσφυγής που άσκησε κατά των επίδικων καταλογιστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου αίτημα έντοκης επιστροφής του ποσού που καταβλήθηκε από αυτήν αχρεωστήτως, ούτε υποβλήθηκε άλλη αυτοτελής αίτηση με παρόμοιο περιεχόμενο. Με την υποβολή της παρούσης υπ' αριθμ...../16-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής προσβάλλει τη μη καταβολή τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών (φόρων, τελών και τόκων).

Συνεπώς, η αναζήτηση των τόκων που αναλογούν στο χρονικό διάστημα από το χρόνο άσκησης της δικαστικής προσφυγής επί των προσβαλλόμενων πράξεων έως και την εκτέλεση των δικαστικών αποφάσεων βάσει των οποίων συμψηφίστηκαν τα καταβληθέντα ποσά με άλλα χρέη της προσφεύγουσας, προϋπέθετε την υποβολή αίτησης έντοκης επιστροφής των προαναφερόμενων αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου και τελών χαρτοσήμου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι 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 φόρου και 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).

Σε ότι αφορά την αναζήτηση τόκων επί καταβληθέντων λόγω ληξιπροθέσμου τόκων, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς σύμφωνα με την παρ.3 του άρ. 53 του Κ.Φ.Δ. τόκοι επί τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

Επειδή, με τα με αριθμ..../29-07-2020 και .../23-07-2020 ατομικά φύλλα έκπτωσης (ΑΦΕΚ) συμψηφίστηκαν τα ποσά των 14.772,24€ & 1.126,97€ (που αντιστοιχούν στα βεβαιωμένα ποσά των καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος & τελών χαρτοσήμου χρήσης 2006 συν τους καταβληθέντες τόκους ληξιπροθέσμου), βάσει των με αριθμ. &/10-04-2020 αποφάσεων του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας. Δεδομένου ότι η επιστροφή διενεργήθηκε σε χρονικό διάστημα όχι μόνο μικρότερο των ενενήντα (90) ημερών από την κοινοποίηση των δικαστικών αποφάσεων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά 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 **16/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.**» με **ΑΦΜ:.....**, νομίμως εκπροσωπούμενης.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής 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