



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 02/01/2024

Αριθμός απόφασης: 30

**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 04/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου εξωτερικού, με φορολογικό

εκπρόσωπο τον, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αρ .πρωτ./03-07-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επί του από 10/05/2023 ηλεκτρονικού μηνύματός του προς την Διεύθυνση Εισπράξεων της Α.Α.Δ.Ε., που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης λόγω αρμοδιότητας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης .

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

Επί της από 04/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ .πρωτ./03-07-2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, απορρίφθηκε το από 10/05/2023 ηλεκτρονικό αίτημα του προσφεύγοντα για αναδρομικό συμψηφισμό των επιστρεπτέων ποσών που έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας με οφειλές του και την καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού των 64.491,94 ευρώ, το οποίο καταβλήθηκε αχρεωστήτως, δυνάμει των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και των αντίστοιχων ποσών βεβαίωσης.

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας στη χρήση 2013 και εκδόθηκαν σε βάρος του πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και πρόστιμα ΚΦΑΣ και άρθρου 79 του Ν.4472/2017. Ο προσφεύγων άσκησε την ΠΡ..../2020 προσφυγή ενώπιον της Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας κατά της με αριθμό/30-09-2020 απορριπτικής απόφασης της ΔΕΔ επί της με αρ.πρωτ./17-02-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που στρεφόταν κατά των ανωτέρω πράξεων. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων απευθύνθηκε στην Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020, η οποία ακύρωσε τις ανωτέρω πράξεις και προέκυψε ποσό επιστροφής 39.200,33 €.

Περαιτέρω, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα οι από 23/12/2020 πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και πρόστιμα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, συνολικού ποσού 104.055,43 €. Έναντι του ποσού αυτού ο προσφεύγων κατέβαλε ποσό 64.481,94 €, εκ των οποίων ποσό 39.200,33 € προήλθε από συμψηφισμό επιστρεπτέων χρημάτων, λόγω ακυρωθέντων πράξεων καταλογισμού που είχε επιβάλει η Δ.Ο.Υ. Καβάλας για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013). Τα υπόλοιπα 25.281,61 € καταβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα από 30/12/2020 έως 30/07/2021.

Ο προσφεύγων άσκησε τις με αριθμό ΠΡ...../2021, ΠΡ...../2021 και ΠΡ...../2021 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κατά της σιωπηρής απόρριψης της ΔΕΔ επί της με αρ.πρωτ./28-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που στρεφόταν κατά των ανωτέρω πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων που εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Εξαιτίας της καταβολής ποσού άνω του 50% της συνολικής οφειλής χορηγήθηκε αναστολή είσπραξης του άρθρου 63§3 Ν.4174/2013.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων απευθύνθηκε στην Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020 και κατόπιν των Πρακτικών Επίλυσης και Ματαιώσης που εξέδωσε, προέκυψαν τα ακόλουθα αποτελέσματα:

α. Οι εκδοθείσες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης (Φόρος Εισοδήματος φορ. έτους 2014), (ΦΠΑ φορ. έτους 2014), (πρόστιμο ΦΠΑ φορ. έτους 2014) και (πρόστιμο ΚΦΑΣ φορ. έτους 2014), διαγράφηκαν ολοσχερώς.

β. Η πράξη (πρόστιμο ΚΦΑΣ φορ. έτους 2015) μειώθηκε στο ποσό των 625 €, σύμφωνα με την απόφαση της Επιτροπής.

γ. Ως προς τις πράξεις ... (Φόρος Εισοδήματος φορ. έτους 2015, ποσού καταλογισμού 11.793,61 €), (ΦΠΑ φορ. έτους 2015, ποσού καταλογισμού 10.005,00 €) και (πρόστιμο ΦΠΑ φορ. έτους 2015, ποσού καταλογισμού 3.335,00 €) ματαιώθηκε η εξώδικη επίλυση, γεγονός που συνεπάγεται ότι οι οφειλές αυτές παρέμειναν εν ισχύ, μέχρι τουλάχιστον την τυχόν δικαστική δικαίωση του προσφεύγοντα, καταλογίζοντας προσαυξήσεις από την βεβαίωση τους και μέχρι την ολοσχερή τους εξόφληση, σύμφωνα με το νόμο. Η ολοσχερής εξόφληση συντελέστηκε στις 09/03/2023 με τον συμψηφισμό των επιστρεπτέων χρημάτων που ο προσφεύγων είχε λαμβάνειν από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Ο προσφεύγων, με πολλαπλά και εν πολλοίς επαναλαμβανόμενου περιεχομένου αιτήματα, διαφώνησε με την εκκαθάριση που έγινε από το τμήμα Εσόδων της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν των Πρακτικών Επίλυσης της Επιτροπής του αριθ. 16 του Ν.4714/2020, ζητώντας, καθ' ερμηνείαν των αιτημάτων του, την πίστωση των ποσών, τα οποία είχε καταβάλει προγενέστερα της έκδοσης των πρακτικών επίλυσης της Επιτροπής έναντι των τότε υπαρχόντων χρεών του, αποκλειστικά και μόνο στα χρέη που απέμειναν μετά την έκδοση των αποφάσεων αυτών, ανατρέχοντας στο χρόνο καταβολής των ποσών. Στο δε από 10/05/2023 ηλεκτρονικό μήνυμα του προς την Διεύθυνση Εισπράξεων της Α.Α.Δ.Ε. αιτήθηκε και την καταβολή τόκων για τα ποσά που είχε καταβάλει αχρεωστήτως σε προγενέστερο χρόνο και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενος ότι :

1. Η φορολογική αρχή μη νόμιμα δεν έλαβε ως κρίσιμο χρόνο συνάντησης των αμοιβαίων απαιτήσεων το χρόνο συνύπαρξής τους, με αποτέλεσμα να του υπολογιστούν προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής κατά τη διενέργεια του συμψηφισμού.
2. Η αξίωση για καταβολή τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου καθίσταται δικαστικώς επιδιώξιμη από την άσκηση της αρχικής προσφυγής, διότι μπορούσε να σωρεύσει στο ίδιο δικόγραφο το αίτημα αυτό ως παρεπόμενο, αλλά και οποτεδήποτε μεταγενεστέρως με αυτοτελές δικόγραφο (ΔΕφΘ 2660/2019, ΔΕφΘ 1149/2022).

Ως προς τον αναδρομικό συμψηφισμό

Επειδή στο άρθρο 440 του Αστικού Κώδικα ορίζεται :

«Ο συμψηφισμός επιφέρει απόσβεση των μεταξύ δύο προσώπων αμοιβαίων απαιτήσεων, όσο καλύπτονται, αν είναι ομοειδείς κατά το αντικείμενο και ληξιπρόθεσμες.»

Επειδή στο άρθρο 441 του Αστικού Κώδικα ορίζεται :

«Ο συμψηφισμός επέρχεται αν ο ένας τον επικαλεστεί με δήλωση προς τον άλλο. Η πρόταση του συμψηφισμού επιφέρει απόσβεση των αμοιβαίων απαιτήσεων από τότε που συνυπήρξαν».

Επειδή στο Ν.4978/2022 (Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων) ορίζεται :

«Άρθρο 75 Ενέργειες και αποτελέσματα συμψηφισμού

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 αυτεπάγγελτα, 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 αυτεπάγγελτο 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.

6. Δεν επιτρέπεται ο αυτεπάγγελτος συμψηφισμός χρηματικών απαιτήσεων, που επιδικάζονται σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 41 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την Προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, λόγω διαπίστωσης παραβιάσεων της Σύμβασης αυτής ή των Πρωτοκόλλων της, με την εξαίρεση των απαιτήσεων που επιδικάζονται για την παραπάνω αιτία προς αποκατάσταση υλικής ζημίας.

7. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζονται οι προϋποθέσεις και η ειδικότερη διαδικασία, με την τήρηση των οποίων εξαιρούνται από τον αυτεπάγγελο συμψηφισμό χρηματικές απαιτήσεις του οφειλέτη έναντι του Δημοσίου με βεβαιωμένα αλλά μη ληξιπρόθεσμα χρέη του προς το Δημόσιο.

8. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

Άρθρο 85 Τελικές διατάξεις

... 2. Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν.δ. 356/1974 ή του ΚΕΔΕ, όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν. ...»

Επειδή στην παράγραφο 8 της ΠΟΛ 1022/2012 με θέμα τον συμψηφισμό χρεών με απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, η οποία βρίσκεται σε ισχύ σύμφωνα με το άρθρο 85 του Ν.4978/2022, ορίζεται :

«8. Απόσβεση των αμοιβαίων απαιτήσεων.

Με την αποδοχή της δήλωσης συμψηφισμού ή με τον αυτεπάγγελο 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. Επί πλέον ο οφειλέτης δικαιούται του χορηγούμενου από το νόμο ποσοστού ή ποσού έκπτωσης επί της οφειλής του (εφόσον ο όρος αυτός υφίσταται επί του χρηματικού καταλόγου) αν η απαίτησή του κατά του Δημοσίου καλύπτει ολόκληρη την οφειλή και η ημερομηνία απόσβεσης προσδιορίζεται στα χρονικά πλαίσια ισχύος της έκπτωσης.

Η εκκαθαρίζουσα αρχή οφείλει, εκτός των άλλων που παραπάνω αναφέρονται, να αναγράφει επί του τίτλου πληρωμής την ημερομηνία γέννησης της απαίτησης κατά του Δημοσίου.

Ο χρόνος αυτός είναι συνήθως προγενέστερος του χρόνου έκδοσης του τίτλου πληρωμής και δεν σχετίζεται με το χρόνο διάθεσης της πίστωσης για την πληρωμή της συγκεκριμένης απαίτησης. Ο χρόνος γέννησης της απαίτησης κατά του Δημοσίου των Χ.Ε.Π. είναι η ημερομηνία έκδοσης των παραστατικών στοιχείων.

Για παράδειγμα:

α) Σε απαίτηση κατά του Δημοσίου για παρακρατηθέντα φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων το χρονικό σημείο γέννησης της αξίωσης του δικαιούχου -φορολογούμενου είναι η δευτέρα Ιανουαρίου (02/01) του επομένου ημερολογιακού έτους μετά από το έτος παρακράτησης και εκεί ανατρέχουν τα αποτελέσματα του συμψηφισμού (Γνωμ. 680/1980 Ν.Σ.Κ.).

β) Σε απαίτηση για επιστροφή εξαρχής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών η αξίωση γεννάται από την ημέρα της καταβολής τους (Γνωμ. 481/1981/1973 Ν.Σ.Κ.).

γ) Σε απαίτηση για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων ή άλλων εσόδων εξαιτίας επιγενόμενου λόγου η αξίωση γεννάται από την ημέρα γένεσης του λόγου της επιστροφής (π.χ. ανακλητική δήλωση, ανακλητική διοικητική απόφαση, δικαστική απόφαση κ.λπ.)».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή ποσού 39.200,33 € που προήλθε από ακύρωση καταλογιστικών πράξεων που εξέδωσε, κατόπιν ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Καβάλας, στη χρήση 2013, ύστερα από την έκδοση των Πρακτικών Επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020 στις 13/12/2021. Περαιτέρω έλαβε επιστροφή ποσού 25.281,61 € € που προήλθε από ακύρωση καταλογιστικών πράξεων που εξέδωσε, κατόπιν ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, στα φορολογικά έτη 2014 -2015, ύστερα από την έκδοση των Πρακτικών Επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020 στις 22/02/2023.

Επειδή ως "αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά" κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 140 παρ. 6 Ν. 4270/2014, είναι όχι μόνον εκείνα τα οποία αρχήθεν (ήτοι κατά τον χρόνο της καταβολής τους) δεν οφείλοντο, αλλά και τα ποσά τα οποία οφείλοντο μεν κατά τον χρόνο της καταβολής τους, κατέστησαν, όμως, επιγενομένως (ήτοι μετά την καταβολή) αχρεώσητα, διότι έπαυσε από οποιονδήποτε λόγο να υφίσταται η σχετική υποχρέωση (πρβλ. ΣτΕ 820-822/1997, 4114/1983, πρβλ. ΣτΕ 2813/2003, 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989). Επομένως, όταν η καταβολή παρίσταται νόμιμη κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα, η δε υποχρέωση για απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από επιγενόμενους λόγους, **η αξίωση της απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από την ημέρα γένεσης του λόγου της επιστροφής** και όχι από την πληρωμή, σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ1022/2012 και επομένως ορθώς η φορολογική αρχή έλαβε ως σημείο

συνάντησης των αμοιβαίων απαιτήσεων την ημερομηνία έκδοσης των Πρακτικών Επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Ως προς την καταβολή τόκων επί της αχρεώστητης καταβολής.

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)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 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, ο προσφεύγων άσκησε τις με αριθμό ΠΡ...../2021, ΠΡ...../2021 και ΠΡ...../2021 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης και την ΠΡ..../2020 προσφυγή ενώπιον της Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας, χωρίς την υποβολή αιτήματος περί καταβολής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, αλλά και τόκων επ' αυτών. Ομοίως στις κατατεθείσες ενδικοφανείς προσφυγές δεν υπήρχε τέτοιο αίτημα με αποτέλεσμα την επιστροφή του ποσού των 64.491,94 ευρώ βάσει των πρακτικών επίλυσης διαφορών της αρμόδια Επιτροπής του άρθρου 16 του Ν. 4714/2020.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, διότι δεν υπέβαλε με το δικόγραφο της προσφυγής που άσκησε κατά των ακυρωθέντων στη συνέχεια επίδικων καταλογιστικών πράξεων αίτημα επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αχρεώστητα, καθώς και τόκων επ' αυτών, ούτε υποβλήθηκε μεταγενέστερα άλλη αυτοτελής αίτηση με παρόμοιο περιεχόμενο έως την υποβολή της από 10/05/2023 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 επιστροφής των προαναφερόμενων αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων και προστίμων μετά του τόκου επ' αυτών. Συνεπώς, δεν υπήρχε γεγεννημένο δικαίωμά του επί των τόκων αυτών, ως εκ τούτου, ο προσφεύγων, 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 του 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 φορολογική αρχή, χωρίς αίτημα του προσφεύγοντα, σε εκτέλεση των Πρακτικών Επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020, 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 του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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.