



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 13/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1542

**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 72 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ 58/19-04-2024) 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 14/02/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της από

16/01/2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επί του με αριθμό/...../...../30-12-2023 ηλεκτρονικού αιτήματος για καταβολή τόκων αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από 14/02/2024 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 από 16/01/2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, απορρίφθηκε το με αριθμό/...../...../30-12-2023 ηλεκτρονικό αίτημα του προσφεύγοντα για την καταβολή τόκων επί των επιστρεφόμενων, βάσει των με αριθμό πρωτοκόλλου Α.Π./ΕΞ2023/ΕΜΠ/ΥΠΟΙΚ/14.2.2023, Α.Π./ΕΞ2023 /ΕΜΠ/ΥΠΟΙΚ/14.2.2023, Α.Π./ΕΞ2023 /ΕΜΠ/ΥΠΟΙΚ/14.2.2023, Α.Π./ΕΞ2023/ΕΜΠ/ΥΠΟΙΚ/14.2.2023, Α.Π./ΕΞ2023 /ΕΜΠ/ΥΠΟΙΚ/14.2.2023 και Α.Π./ΕΞ2023 /ΕΜΠ/ΥΠΟΙΚ/14.2.2023 Πρακτικών Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020, ποσού ύψους 135.651,28 ευρώ.

Με την/24-2-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου διενεργήθηκε έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/94 και των διατάξεων του Ν. 2859/2000 στην ατομική επιχείρηση (εργολάβος οικοδομών) του με ΑΦΜ, στα, η οποία τηρούσε για την παρακολούθηση των οικονομικών αποτελεσμάτων της απλογραφικά βιβλία για τις χρήσεις 2009 και 2011. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 17/12/2014 πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκαν στις 26/6/2015 οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./26-6-2015,/26-6-2015,/26-6-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και η υπ' αριθμ./26-6-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011.

Εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./26-6-2015,/26-6-2015,/26-6-2015,/26-6-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων ως ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και οι υπ' αριθμ./26-6-2015,/26-6-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Κατά των εκθέσεων και των οριστικών πράξεων ασκήθηκαν οι με αρ. πρωτ./24-7-2015 και/24-7-2015 ενδικοφανείς προσφυγές. Οι εν λόγω προσφυγές απορρίφθηκαν σιωπηρώς.

Στη συνέχεια κατά της σιωπηρής απόρριψης, της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος και των αντίστοιχων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθμό ΠΡ..../19-1-2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κατά της οποίας ασκήθηκε η με αρ. καταχώρισης ΕΦ...../2021 έφεση στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2023 απόφαση, με την οποία καταργήθηκε η δίκη κατά το μέρος που αφορά στις με αριθμό,,/26-6-2015 και/26-6-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων ως ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για το λόγο ότι ο προσφεύγων υπέβαλε Αίτηση στην Επιτροπή Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών με αριθμό φακέλου/2022, εκδόθηκαν τα αντίστοιχα Πρακτικά Επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020 και οι φορολογικές υποθέσεις επιλύθηκαν οριστικά.

Κατά της σιωπηρής απόρριψης, της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. και των αντίστοιχων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων ως ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α., ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθμό ΠΡ..../19-1-2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης που αποδέχεται εν μέρει την προσφυγή. Για το λόγο αυτό έγινε νέα εκκαθάριση. Κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε η με αρ. καταχώρισης ΕΦ...../2021 έφεση στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. η υπ' αριθμ./13-7-2023 απόφαση, με την οποία καταργήθηκε η δίκη για το λόγο ότι ο προσφεύγων υπέβαλε Αίτηση στην Επιτροπή Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών με αριθμό φακέλου/2022, εκδόθηκαν τα αντίστοιχα Πρακτικά Επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020 και οι φορολογικές υποθέσεις επιλύθηκαν οριστικά.

Βάσει των πρακτικών Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020 εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ατομικά φύλλα έκπτωσης (ΑΦΕΚ) και επιστράφηκε στον προσφεύγοντα με εντολές μεταφοράς το ποσό των 140.740,38 € και δια συμψηφισμού το ποσό των 223.839,31 €, ήτοι συνολικό ποσό 364.579,69 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και να του καταβληθούν τόκοι ύψους 82.343,45€, από την 31/07/2018, ημερομηνία είσπραξης της τελευταίας δόσης ρύθμισης του ποσού των 135.651,28€ πλέον των προσαυξήσεων που κατέβαλε, ύψους 28.874,82 €, ήτοι τόκοι επί του συνολικού ποσού των 164.456,10 €, ισχυριζόμενος ότι :

- Η αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου 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.

- Ο χρόνος έναρξης της τοκοφορίας ρυθμίζεται από τη διάταξη του άρθρου 21 του ΚΔ της 26.6/10-07-1944, 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 διάταξης, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα επιστροφής φόρου κλπ., που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.
- Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (ΔΕΕ), αν ένα κράτος μέλος εισέπραξε φόρους κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα, απορρέον από το ίδιο το ενωσιακό δίκαιο, επιστροφής όχι μόνον του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου αλλά και των αμέσως σχετιζομένων με αυτόν τον φόρο ποσών που το εν λόγω κράτος εισέπραξε ή παρακράτησε, όπως οι σχετικοί τόκοι. Ελλείψει ενωσιακής νομοθεσίας, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέψει τις προϋποθέσεις καταβολής των εν λόγω τόκων, περιλαμβανομένων των ρυθμίσεων που αφορούν στο επιτόκιο και τον τρόπο υπολογισμού αυτών, οι οποίες πρέπει να συνάδουν προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου, δηλαδή δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες αιτήσεις που στηρίζονται σε διατάξεις του εθνικού δικαίου ούτε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η ευρωπαϊκή έννομη τάξη, οι δε εθνικοί κανόνες σχετικώς, μεταξύ άλλων, προς τον υπολογισμό των τυχόν οφειλόμενων τόκων δεν πρέπει να καταλήγουν σε μη προσήκουσα αποζημίωση του υποκειμένου στον φόρο λόγω ζημίας του οφειλομένης σε αχρεώστητη καταβολή του φόρου (βλ. αποφάσεις ΔΕΕ της 18-4-2013, C-565/2011, Mariana Irimie, σκ. 21-26, της 19-7-2012, C-591/2010, Littlewoods Retail, σκ.24-34 και την σε αυτές παρατιθέμενη νομολογία). Δεν πληροί την ως άνω επιταγή εθνικό σύστημα, το οποίο περιορίζει τους τόκους στους γεγεννημένους από την επομένη της ημερομηνίας υποβολής της αίτησης επιστροφής του αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου, διότι η ζημία του αχρεωστήτως καταβαλόντος χωρεί κατ'αρχήν κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας της αχρεώστητης καταβολής του φόρου και της ημερομηνίας επιστροφής αυτού (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Mariana Irimie, σκ. 27-28). Εν όψει δε τούτων, έχει ήδη κριθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικος νόμων περί δικών του Δημοσίου αντίκεινται στο ενωσιακό δίκαιο, κατά το μέρος που ορίζουν ως χρόνο έναρξεως της τοκοφορίας εκείνον της ασκήσεως της προσφυγής με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου (ΣτΕ 2812/2018, 412/2018, 2083/2017, 4054-5/2014 κ.ά).
- Το επιτόκιο με βάση το οποίο θα πρέπει να υπολογιστεί το ποσό των τόκων στη συγκεκριμένη ένδικη διαφορά είναι 6%, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 2 του Ν.4987/2022, σε συνδυασμό με την

ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2013, αλλά και την υφιστάμενη νομολογία (ΔΕΑ 2708/2020, ΔΠΑ 13216/2020).

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 21 του Κώδικα Δικών 26.6/10-07-1944 ορίζεται : «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, 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.

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 του Ν.4987/2022.

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, τέτοι 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, όπως έχει κριθεί (βλ. ΣΤΕ 1527/2018, 233-234/2021, 1505/2022 κ.ά.), με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022 εισήχθησαν ρυθμίσεις για την έντοκη επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, οι οποίες διαφοροποιούνται από την προϊσχύουσα νομοθετική ρύθμιση (βλ. άρθρο 38 παρ. 2 και 3 του ν. 1473/1984, Α' 127), εν σχέσει τόσο με τον χρόνο έναρξης της τοκοφορίας (παρ. 2) όσο και με το επιτόκιο, βάσει του οποίου υπολογίζονται οι οφειλόμενοι τόκοι (παρ. 4). Ειδικότερα, με το άρθρο 53 παρ. 2 του Ν.4987/2022 -το οποίο, δυνάμει των προαναφερόμενων μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 70 παρ. 16 του ίδιου Κώδικα, εφαρμόζεται για αιτήματα επιστροφής φόρου που υποβάλλονται από της ενάρξεως ισχύος του (1.1.2014) και εφεξής- προβλέπεται ότι για την έναρξη της τοκοφορίας απαιτείται πλέον -αντί της παρόδου εξαμήνου από την επέλευση των κατ' άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 γεγονότων (επίδοση δικαστικής απόφασης περί επιστροφής, υποβολή φορολογικής δήλωσης, έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος κ.ά.)- η υποβολή σχετικής αιτήσεως (ΣΤΕ 330/2024).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων άσκησε τις αρ. πρωτ./24-7-2015 και/24-7-2015 ενδικοφανείς προσφυγές χωρίς την υποβολή αιτήματος περί καταβολής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, αλλά και τόκων επ' αυτών. Ομοίως στις κατατεθείσες ΠΡ..../19-1-2016 και ΠΡ..../19-1-2016 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης δεν υπήρχε τέτοιο αίτημα, ούτε και στις κατατεθείσες με αρ. καταχώρισης ΕΦ..../2021 και ΕΦ..../2021 εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με αποτέλεσμα την επιστροφή του ποσού των 364.579,69 € με εντολές μεταφοράς και δια συμψηφισμού, βάσει των πρακτικών επίλυσης διαφορών της αρμόδιας Επιτροπής του άρθρου 16 του Ν. 4714/2020.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, διότι δεν υπέβαλε, με τα ανωτέρω δικογραφα 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 30/12/2023 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, δε δικαιούται να λάβει τόκους για το χρονικό αυτό διάστημα.

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 Ν.4987/2022, 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 14/02/2024 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.