



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 04/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1507

**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 05/02/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της

οδού αρ. και του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού αρ., ως εκκαθαριστές της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, κατά της με αρ .πρωτ./11-01-2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επί του με αρ. πρωτ./19-12-2023 αιτήματος καταβολής τόκων αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από 05/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ** και 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./11-01-2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, απορρίφθηκε το με αρ. πρωτ./19-12-2023 αίτημα των προσφευγόντων για την καταβολή τόκων επί των επιστρεφόμενων, βάσει της με αριθμό/2020 απόφασης του Ζ' Τμήματος Ουσίας του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, ποσών ύψους 619.815,52 ευρώ.

Συγκεκριμένα δυνάμει της από 18/11/2013 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας και συγκεκριμένα της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), η Δ.Ο.Υ. Βέροιας εξέδωσε σε βάρος της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», τα παρακάτω πρόστιμα του Κ.Β.Σ.:

την υπ' αριθ./22-11-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2007 έως 31-12-2007, με την οποία επιβλήθηκε στην ανωτέρω ανώνυμη εταιρία πρόστιμο συνολικού ύψους 1.440.758,76 ευρώ,

την υπ' αριθ./22-11-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2006 έως 31-12-2006, με την οποία επιβλήθηκε στην ανωτέρω ανώνυμη εταιρία πρόστιμο συνολικού ύψους 13.873,00 ευρώ και

την υπ' αριθ./22-11-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2004 έως 31-12-2004 με την οποία επιβλήθηκε στην ανωτέρω ανώνυμη εταιρία πρόστιμο συνολικού ύψους 10.178,54 ευρώ.

Κατά των ανωτέρω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων ΚΒΣ η ανωτέρω ανώνυμη εταιρία άσκησε την υπ' αριθ. πρωτ./27-12-2013 ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία και απορρίφθηκε σιωπηρά. Κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθ. ΠΡΦ/02-05-2014 προσφυγή της ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών - Τμήμα 7° Τριμελές, το οποίο με την υπ' αριθ./02-02-2016 απόφασή του, αφού κήρυξε εαυτό κατά τόπο αναρμόδιο, παρέπεμψε την προσφυγή στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης. Με την άσκηση της από 02/05/2014 προσφυγής, έλαβε χώρα η ταμειακή βεβαίωση του 50% του συνολικά οφειλόμενου ποσού. Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης - Τμήμα Ζ' Τριμελές με την υπ' αριθ./26-02-2020 απόφασή του έκανε δεκτή εν μέρει την υπ' αριθ. καταχώρησης ΠΡ...../2016 προσφυγή (με την παραπομπή η προσφυγή έλαβε νέο αριθμό καταχώρησης από το αρμόδιο Δικαστήριο), ακύρωσε την τεκμαιρόμενη απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./27.12.2013 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της/22-11-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου και της υπ' αριθ./22-11-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βέροιας, μεταρρύθμισε την τεκμαιρόμενη απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./27.12.2013 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της/22-11-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου, περιορίζοντας το ύψος του επιβληθέντος προστίμου στο ποσό των 288.151,00 ευρώ, και διέταξε την επιστροφή στην προσφεύγουσα εταιρία του ποσού που καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

Συνεπεία της ως άνω απόφασης, η οποία επιδόθηκε στην Δ.Ο.Υ. Βέροιας την 08/04/2020, η φορολογική αρχή προέβη άμεσα σε νέα εκκαθάριση και επέστρεψε στην προσφεύγουσα, με συμψηφισμό το ποσό των 636.942,18 ευρώ, που καταβλήθηκε αχρεώστητα. Πιο συγκεκριμένα:

Α) Με την υπ' αριθ./22-11-2013 Α.Ε.Π. ΚΒ.Σ. διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2007 έως 31-12-2007, επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 1.440.758,76 ευρώ. Λόγω άσκησης προσφυγής βεβαιώθηκε το 50% του προστίμου, ήτοι ποσό 720.379,38 ευρώ. Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ./2020 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία μεταρρύθμισε το πρόστιμο στο ποσό 288.151,00 ευρώ και σε εκτέλεση αυτής διαγράφηκε το ποσό κεφαλαίου των 432.228,38 ευρώ και προέκυψε ποσό προς επιστροφή 619.815,52 ευρώ με το υπ' αριθ. Α.Β.Κ.Τ/12-06-2020 τίτλο έκπτωσης (ΑΦΕΚ). Το ποσό των 619.815,52 ευρώ συμψηφίστηκε με τις παρακάτω οφειλές της εταιρίας:

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΟΦΕΙΛΗΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ Κ.Λ.Π.
ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2009	.....	13/03/2009	137.172,13	178,32
ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ	2016	.....	14/07/2016	233,35	64,73
ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν.4223	2016	.....	28/08/2016	8.596,94	2.326,09
ΔΗΛ.ΦΟΡΟΥ	2017	.....	12/07/2017	1.400,00	291,27
ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Η.4223	2017	.....	27/08/2017	31.860,12	6.395,92
ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2012	.....	25/01/2018	10.778,52	2.225,77
ΦΠΑ	2015	.....	11/09/2019	140.649,13	50.310,19
ΦΠΑ	2016	.....	11/09/2019	1.824,88	639,44
ΦΠΑ	2016	.....	11/09/2019	2.599,59	759,08
ΦΠΑ	2016	.....	11/03/2019	1.986,63	565, 99
ΦΠΑ	2016	.....	11/09/2019	19.115,25	5.163,03
ΦΠΑ	2017	.....	11/09/2019	5.759 89	1.471,65
ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛ					
			Σύνολα	369.429,21	250.386, 31

Β) Με την υπ' αριθ./22-11-2013 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2006 έως 31-12-2006, επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 13.873,00 ευρώ. Λόγω άσκησης προσφυγής βεβαιώθηκε το 50% του προστίμου, ήτοι ποσό 6.936,50 ευρώ. Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ./2020 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία ακύρωσε το πρόστιμο και σε εκτέλεση αυτής, διαγράφηκε το ποσό των 6.936,50 ευρώ και προέκυψε ποσό προς επιστροφή 9.946,95 ευρώ, με το υπ' αριθ. Α.Β.Κ.Τ/1206-2020 τίτλο έκπτωσης (ΑΦΕΚ), το οποίο συμψηφίστηκε με το ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΠΟΛΕΟΔΟΜΙΑΣ ΑΤΒ/13-3-2009.

Γ) Με την υπ' αριθ./22-11-2013 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου από 1-1-2004 έως 31-12-2004, επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 10.178,54 ευρώ και με την άσκηση προσφυγής βεβαιώθηκε το 50% του προστίμου, ήτοι ποσό 5.089,27 ευρώ. Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ./2020 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία ακύρωσε το πρόστιμο και σε εκτέλεση αυτής, διαγράφηκε το ποσό των 5.089,27 ευρώ, προέκυψε ποσό προς επιστροφή 7.179,71 ευρώ, με το υπ' αριθ. Α.Β.Κ.Τ/1206-2020 τίτλο έκπτωσης (ΑΦΕΚ), το οποίο συμψηφίστηκε με το ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΠΟΛΕΟΔΟΜΙΑΣ ΑΤΒ/13-3-2009.

Οι προσφεύγοντες, με τη με αριθμό πρωτ./19-12-2023 αίτησή τους, ζήτησαν την καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, από τον χρόνο καταβολής του ποσού μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Βέροιας με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/11-01-2024 έγγραφο απάντησε αρνητικά, με το σκεπτικό ότι το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται έντοκα μόνο εφόσον προκύπτει με βάση οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οποιουδήποτε βαθμού.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν να ακυρωθεί η ανωτέρω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και να καταβληθούν τόκοι από την 28/07/2017, ημερομηνία είσπραξης του ποσού από πλειστηρίασμα των ακινήτων τους, ισχυριζόμενοι ότι αυτή παρίσταται παράνομη και ακυρωτέα, καθώς όπως έχει κριθεί νομολογιακά γενεσιουργός αιτία της υποχρέωσης του Δημοσίου για καταβολή τόκων προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του φορολογούμενου αποτελεί η αχρεώστητη καταβολή του φόρου, τούτη, δε, διατηρείται μέχρι το χρόνο που το σχετικό ποσό επιστρέφεται στο φορολογούμενο. 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.

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 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, 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 έναρξεως 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, η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ άσκησε την με αριθμό ΠΡ...../2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, μετά την .../2016 παραπεμπτική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, 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, δια συμψηφισμού, του ποσού των 619.815,52 ευρώ που καταβλήθηκε από την εταιρεία αχρεωστήτως.

Επειδή, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, διότι δεν υπέβαλαν με το δικόγραφο της προσφυγής που άσκησε η υπό εκκαθάριση εταιρεία 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 19/12/2023 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, οι προσφεύγοντες, δεν δικαιούνταν να λάβουν 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 της με αριθμό/26-02-2020 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, 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 των προσφευγόντων απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/02/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ** και του, **ΑΦΜ**, ως εκκαθαριστές της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.