



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 19 / 06 / 2024

Αριθμός απόφασης: 1870

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21-02-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ με έδρα τον, οδός αρ., Τ.Κ., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της με αριθμό πρωτ. /23-10-2023 Αίτησης καταβολής τόκων υπερημερίας επί πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω σιωπηρή απόρριψη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21-02-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Κατόπιν υποβολής αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας για τις διαχειριστικές περιόδους από 15/01/2008 έως 31/12/2010, που διαβιβάστηκαν από το ΠΕΚ Πειραιά λόγω απαλλασσόμενων πράξεων των άρθρων 24 (Εξαγωγές) & 28 (Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις) του Ν.2859/2000, εκδόθηκε η με αριθ./28-08-2014 εντολή του Προϊσταμένου της ΦΑΕ Πειραιά, προκειμένου να διενεργηθεί προσωρινός μερικός έλεγχος ΦΠΑ στις ανωτέρω φορολογικές περιόδους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.2859/2000. Είχε προηγηθεί η με αριθ./02.01.2014 εντολή τακτικού ελέγχου για όλα τα φορολογικά αντικείμενα και για τις ίδιες ως άνω ελεγχόμενες χρήσεις, η οποία είχε εκδοθεί στο πλαίσιο ελέγχου εικονικότητας των συναλλαγών της εταιρείας με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ.:, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Κορίνθου.

Η Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά απέστειλε το με αριθ. πρωτ./06-12-2016 αίτημα Διοικητικής συνδρομής για τον έλεγχο των εξαγωγών - παραδόσεων προς τρίτες χώρες, στο οποίο οι αρχές ανταποκρίθηκαν και απέστειλαν στοιχεία πραγματοποίησης των εξαγωγών - ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Πριν την λήψη των σχετικών απαντήσεων από τις αλλοδαπές τελωνειακές αρχές, η ελεγκτική αρμοδιότητα της υπόθεσης μεταφέρθηκε από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής και ο ανωτέρω έλεγχος συνεχίστηκε κατόπιν της με αριθμό/20-04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο εν λόγω έλεγχος επανεξέτασε όλα τα ανωτέρω αιτήματα επιστροφής που υποβλήθηκαν στο τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/2004.

Με την από 19-07-2023 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (Σχετ. 2), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δικαιούται την επιστροφή ΦΠΑ του ποσού που αιτήθηκε κατ' εφαρμογή της περίπτωσης α' του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1037/21.07.2004.

Ως εκ τούτου της κοινοποιήθηκαν α) η με αριθ./19-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με την οποία προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή ποσού 432.585,47 € για την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2010 έως 31.12.2010 (Σχετ. 3) και β) η με αριθ./19-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με την οποία προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή ποσού 512.091,72 €, για την διαχειριστική περίοδο από 15.01.2008 έως 31.12.2009 (Σχετ. 4).

Τα ανωτέρω ποσά καταβλήθηκαν την 02-08-2023 στην προσφεύγουσα, κατόπιν συμφητισμού μέρους αυτών με ληξιπρόθεσμες οφειλές της.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα την 23/10/2023 υπέβαλε στο Τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά, την με αριθ. πρωτ./23-10-2023 Αίτηση περί καταβολής τόκων υπερημερίας λόγω της καθυστέρησης επιστροφής του ΦΠΑ. Κατόπιν παρόδου απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά η ως άνω αίτηση της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά κατά της με αριθμό πρωτ,/23-10-2023 Αίτησης περί καταβολής τόκων υπερημερίας λόγω της καθυστέρησης επιστροφής ΦΠΑ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

-Μη νόμιμη η εν λόγω απόρριψη καθώς σε περίπτωση αχρεώστητης καταβολής φόρων που έλαβε χώρα κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, η οποία ωστόσο επιστροφή είναι άτοκη, ο φορολογούμενος δικαιούται να υποβάλει αυτοτελές αίτημα περί καταβολής των

τόκων προς αποκατάσταση της προκληθείσας σε βάρος του ζημίας και η Διοίκηση υποχρεούται να καταβάλλει τους αναλογούντες στο επιστρεπτέο ποσό τόκους.

-Η περιουσιακή ζημία που υπέστη η προσφεύγουσα είναι 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 περί προστασίας της ιδιοκτησίας.

-Η προσφεύγουσα στο πλαίσιο των ισχυρισμών της προσκόμισε και σχετική έκθεση υπολογισμού τόκων (σχετ. 1).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 3 του ν.2120/1993, το άρθρο 38 του ν.1473/1984 αντικαταστάθηκε ως εξής:

«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.

Στις εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου περιπτώσεις επιστροφής των άνω ποσών, το εξαμηνιο αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της δημοσίευσής του.

Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών, που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής ή του συμψηφισμού των ποσών, που καταβλήθηκαν, αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

Επιφυλασσομένων των κατά περίπτωση κειμένων διατάξεων για την επιβολή πρόσθετων φόρων, το οφειλόμενο ποσό με βάση απόφαση ανώτερου δικαστηρίου ή λόγω διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς προσαυξάνεται με επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, που ισχύει κατά το χρόνο της νέας βεβαιώσεως για το χρονικό διάστημα από της ανωτέρω επιστροφής μέχρι της νέας αυτής βεβαιώσεως. Τα αυτά ισχύουν σε περίπτωση επιστροφής φόρου βάσει δηλώσεως, η οποία ελέγχεται ανακριβής.

Η παράλειψη επιστροφής του φόρου εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, του προϊσταμένου και του αναπληρωτή προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., του προϊσταμένου της αρμόδιας διεύθυνσης εκκαθάρισης των δηλώσεων εισοδήματος Κέντρου Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕ.Π.Υ.Ο.) και μέχρι δύο υπ' αυτών οριζόμενων υπεύθυνων υπαλλήλων. Το αδίκημα αυτό τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

Πειθαρχικό αδίκημα τιμωρούμενο με τις ίδιες διατάξεις για τους ως άνω υπαλλήλους Δ.Ο.Υ. αποτελεί η παράλειψη της, εντός εξαμήνου από της εκάστοτε προθεσμίας καταβολής των χρεών, λήψεως όλων των υπό του Κ.Ε.Δ.Ε. Ν.Δ. 356/1974 (ΦΕΚ 90 Α') προβλεπόμενων για την είσπραξη μέτρων. Στην περίπτωση αυτήν το εξαμηνιο αρχίζει από την επόμενη ημέρα της λήξεως της προθεσμίας καταβολής του χρέους. Στις περιπτώσεις ληξιπρόθεσμων χρεών κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, το εξαμηνιο αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της δημοσίευσής του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου της 26.6/10.7.1944:

«Ο νόμιμος και ο της υπερημερίας τόκος πάσης του Δημοσίου οφειλής, ορίζεται εις 6% ετησίως, πλην εάν άλλω ωρίσθη δια συμβάσεως ή ειδικού νόμου. Ο ειρημένος τόκος άρχεται από της επιδόσεως της αγωγής (Νόμος ΚΑ'/1877 άρθ. 1 και ΓΙΟΕ'/1909 άρθ. 1, άρθ. 24 Δ/τος 8/13 Νοεμ. 1918)».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.2859/2000, :

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 :

1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

....

5. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζονται αναλόγως και για το Φ.Π.Α.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.2238/1994:

7. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά 3 (τρία) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

Η αξίωση προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από της κοινοποίησεως φύλλου ή πράξεως ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 (Όπως το άρθρο 57 αντικαταστάθηκε με την παρ. 14 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-4-2010):

5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3)

τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου **προς επιστροφή φόρου** αναβιώνει από της κοινοποίησης πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ 1073/2004 με θέμα: Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν . 2859/2000) ορίζεται:

«Άρθρο 1

Δικαίωμα επιστροφής

Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για :

- α) πράξεις των άρθρων 24 , 25 , 26 , 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή,
- β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου,
- γ) εισαγωγές , αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. ,
- δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους.

Άρθρο 3

Τρόπος επιστροφής

1. Το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται:

α) **Χωρίς έλεγχο κατά 90%** του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου, με βάση την υποβαλλόμενη κατάσταση, καθώς και τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, στο άρθρο 4 της παρούσας, δικαιολογητικά.

β) Με προσωρινό έλεγχο :

Το υπόλοιπο 10% του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και το εναπομένον όριο, εφόσον το σύνολο του φόρου που έχει ζητηθεί από το φορολογούμενο μέσα σε όλες τις φορολογικές περιόδους ή τη διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα **6.000 Ευρώ** και χωρίς έλεγχο, εάν δεν υπερβαίνει αυτό το όριο.

Το πιστωτικό υπόλοιπο που ζητείται κατά την πρώτη επιστροφή, ανεξαρτήτως ποσού, προκειμένου ο υποκείμενος να καταστεί δικαιούχος επιστροφής και να εγγραφεί στο μητρώο δικαιούχων. Ο έλεγχος αυτός θα διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί, εκτός των άλλων και η δυνατότητα αυτής για πραγματοποίηση των πράξεων για τις οποίες υποβλήθηκε το αίτημα επιστροφής.

Το πιστωτικό υπόλοιπο στην περίπτωση, μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής των απαιτούμενων, κατά περίπτωση, δικαιολογητικών του άρθρου 4 της παρούσας.

Στις περιπτώσεις αυτές που η επιστροφή διενεργείται **ύστερα από προσωρινό έλεγχο, επιστρέφεται απ' ευθείας το 100%** του αιτούμενου ποσού.

γ) **Με τακτικό έλεγχο,** στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει διαπιστώσει από στοιχεία ή βάσιμες κατά την κρίση του πληροφορίες (π.χ. δελτία

πληροφοριών, εκθέσεις έλεγχου κ.λ.π.) που περιέρχονται σε γνώση του, ότι ο υποκείμενος στο φόρο ενήργησε ως λήπτης **εικονικού φορολογικού στοιχείου** (για ανύπαρκτη συναλλαγή) ή στοιχείου, το οποίο **νόθευσε** αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του ή ως **εκδότης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων** ή υπέπεσε σε κάθε άλλη παράβαση, η οποία συνιστά **ανακρίβεια** των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται η επιστροφή και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται:

- **Αμέσως μόλις υποβληθεί το αίτημα επιστροφής να διενεργήσει τακτικό έλεγχο** ή σε περίπτωση έλλειψης αρμοδιότητας από αυτόν για τη διενέργεια του ελέγχου, να διαβιβάσει όλον τον ανέλεγκτο φάκελλο στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με ειδική μνεία για τον άμεσο έλεγχο.

- Ειδικά, όταν η παράβαση αφορά την **τρέχουσα** κάθε φορά διαχειριστική περίοδο, η έναρξη του ελέγχου και η διαβίβαση του φακέλλου στα ελεγκτικά κέντρα, όπου αυτό απαιτείται, θα γίνεται **αμέσως μόλις ολοκληρωθεί η διαχειριστική περίοδος και υποβληθούν οι δηλώσεις όλων των φορολογικών αντικειμένων**.

Ο έλεγχος πρέπει να ολοκληρώνεται υποχρεωτικά εντός εξαμήνου και **μόνο** σε περίπτωση ειδικών δυσχερειών, που θα προκύπτουν από έγγραφη αιτιολογημένη γνώμη του Προϊσταμένου της ελέγχουσας υπηρεσίας μπορεί να παρατείνεται, κατ' ανώτατο όριο, για άλλους έξι μήνες.

Σημειώνεται ότι για τη λήψη πλαστού στοιχείου (πραγματοποιηθείσα συναλλαγή) δεν απαιτείται τακτικός έλεγχος για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου στον λήπτη του πλαστού στοιχείου, το ποσό του φόρου, όμως, που αναγράφεται στο στοιχείο αυτό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση και συνεπώς και προς επιστροφή.

2. Η επιστροφή του φόρου μπορεί να αφορά μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

Το αιτούμενο ποσό επιστρέφεται κατά 90% με την υποβολή της αίτησης, είτε αφορά διαχειριστική περίοδο, είτε αφορά φορολογική ή φορολογικές περιόδους. Το υπόλοιπο 10% επιστρέφεται μετά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, χωρίς την υποβολή νέας αίτησης από το φορολογούμενο, με ευθύνη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Μαζί με το υπόλοιπο 10%, επιστρέφεται και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που δεν μπόρεσε να επιστραφεί σε κάποια ή κάποιες φορολογικές περιόδους, εξαιτίας του περιορισμού του ανώτατου ορίου επιστροφής που τίθεται κατά περίπτωση, εφόσον το όριο αυτό επανεξεταζόμενο συνολικά για όλη τη διαχειριστική περίοδο, επιτρέπει επιστροφή μεγαλύτερου πιστωτικού υπολοίπου από το ήδη επιστραφέν κατά τις φορολογικές περιόδους.

Άρθρο 5

Χρόνος επιστροφής

1. Η επιστροφή του 90% του πιστωτικού υπολοίπου ενεργείται μέσα σ' ένα μήνα από την υποβολή της αίτησης, με βάση την αναλυτική κατάσταση και τα απαιτούμενα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου.

2. Η επιστροφή του υπολοίπου 10%, του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και του πλεονάζοντος ορίου επιστροφής ενεργείται υποχρεωτικά εντός της διαχειριστικής περιόδου υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.

3. Η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου στις περιπτώσεις που προβλέπεται προσωρινός έλεγχος, ενεργείται μέσα σε δύο μήνες από την υποβολή της αίτησης και κατά 100%.

4. Η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου στις περιπτώσεις που προβλέπεται τακτικός έλεγχος ενεργείται αμέσως μετά την ολοκλήρωση του τακτικού ελέγχου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Άρθρο 6

Επιστροφή Φ.Π.Α. λοιπών περιπτώσεων.

1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος:

α) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκτός από αυτές που ρυθμίζονται με το άρθρο 1 της παρούσας,

β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός όλου ή μέρους αυτού,

γ) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα,

επιστρέφεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού.

2. Προκειμένου να διενεργηθεί η επιστροφή του φόρου, υποβάλλεται αίτηση επιστροφής, όπως το συνημμένο υπόδειγμα 1, ύστερα από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης που θεμελιώνεται το δικαίωμα της επιστροφής.

Εξαιρετικά, η αίτηση επιστροφής μπορεί να υποβληθεί πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, με βάση περιοδική δήλωση, στις περιπτώσεις που η αναμονή του απαιτούμενου χρόνου για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, επιφέρει τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής της απαίτησης κατά του δημοσίου, όπως στην περίπτωση επιχείρησης που βρίσκεται υπό εκκαθάριση.

Επίσης, η αίτηση επιστροφής που υποβάλλεται από τον υπόχρεο μη υποκείμενο σε περίπτωση αχρεώστητης από αυτόν καταβολής του φόρου, μπορεί να ακολουθεί την έκτακτη δήλωση που υποβλήθηκε από αυτόν και με την οποία καταβλήθηκε αχρεώστητα ο φόρος.

Αρμόδιος να κρίνει αν συντρέχει περίπτωση αχρεώστητης καταβολής σε κάθε περίπτωση είναι ο Προϊστάμενος της οικείας Δ.Ο.Υ..

Στην αίτηση περιγράφεται η αιτία της επιστροφής και συνυποβάλλονται τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει η ορθότητα του αιτήματος.

3. Η επιστροφή ενεργείται μετά από προσωρινό έλεγχο και μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης.

Ο υποκείμενος στο φόρο ή ο υπόχρεος κατά περίπτωση, δικαιούται να ζητήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, εφόσον έχει εξαντλήσει πρώτα τη δυνατότητα μεταφοράς του για συμψηφισμό. Σε περιπτώσεις, όμως, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του.

Αδυναμία συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του ή η αξία των φορολογητέων εκροών είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κ.λ.π.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού.

4. Στις περιπτώσεις επιστροφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εφ' όσον έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις που συνιστούν **ανακρίβεια** των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ, σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις, **έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας.**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

Άρθρο 7

Μη έκπτωση επιστρεπτέου φόρου

Το ποσό του φόρου του οποίου ζητείται η επιστροφή δεν μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενη φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο για έκπτωση, εκτός αν ανακληθεί εγγράφως η αίτηση της επιστροφής. Σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης επιστροφής, η έκπτωση του φόρου ενεργείται κατά τη φορολογική περίοδο γνωστοποίησης της απόρριψης του αιτήματος, εφόσον είναι νόμιμη.

Άρθρο 8

Ενέργειες της Δ.Ο.Υ.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται:

1. Να παραλαμβάνει την αίτηση εις διπλούν μαζί με τα σχετικά δικαιολογητικά, να την πρωτοκολλεί και να επιστρέφει το δεύτερο αντίτυπο στο δικαιούχο. Στα δύο αντίτυπα τίθεται σφραγίδα με την οποία δηλώνεται ότι το αιτούμενο ποσό θα επιστραφεί στον υποκείμενο,

εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, εντός της προβλεπόμενης κάθε φορά προθεσμίας, η οποία και θα αναγράφεται ρητά επί των αιτήσεων.

2. Να ελέγχει την πληρότητα των υποβαλλομένων δικαιολογητικών που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας ή να ενεργεί προσωρινό έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ή να ενεργεί τακτικό έλεγχο, όπως κατά περίπτωση ορίζεται στην παρούσα απόφαση.

3. Να επαληθεύει σε περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων την εγγραφή του αγοραστή στο σύστημα V.I.E.S.

4. Να εκδίδει μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες απόφαση επιστροφής του φόρου, όπως το συνημμένο υπόδειγμα 2....

- Να ενημερώνει τον υποκείμενο **υποχρεωτικά** με έγγραφη αιτιολογημένη επιστολή ή με την έκθεση ελέγχου κατά περίπτωση, για τη μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής, στις περιπτώσεις που δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την επιστροφή του φόρου.

Άρθρο 9

Τηρούμενα βιβλία

1. Στο Γραφείο του Φ.Π.Α. τηρείται βιβλίο «ΑΙΤΗΣΕΩΝ - ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ Φ.Π.Α.», όπως το συνημμένο στην παρούσα απόφαση υπόδειγμα 4. Το βιβλίο αυτό ενημερώνεται αμέσως με κάθε παραληφθείσα αίτηση, καθώς και με την αντίστοιχη ή αντίστοιχες αποφάσεις και ΑΦΕΚ που εκδίδονται και θα πρέπει να καταχωρούνται σ' αυτό αναλυτικά οι ημερομηνίες παραλαβής των αιτήσεων, καθώς και των αποφάσεων και ΑΦΕΚ, ώστε να είναι δυνατή η παρακολούθηση της πορείας κάθε αιτήματος επιστροφής. Για την έκδοση των αποφάσεων και των ΑΦΕΚ θα τηρείται σειρά προτεραιότητας, ανάλογη με τη σειρά παραλαβής των αιτήσεων.

2. Επίσης, τηρείται μητρώο δικαιούχων επιστροφής Φ.Π.Α., το οποίο ενημερώνεται με κάθε αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. που υποβάλλεται από τους δικαιούχους, καθώς και με κάθε απόφαση και ΑΦΕΚ που εκδίδεται.

3. Η τήρηση των προβλεπόμενων προθεσμιών για την εκτέλεση των επιστροφών, όπως ορίζονται στην παρούσα απόφαση, ελέγχεται από τους αρμόδιους επιθεωρητές. Για το σκοπό αυτό θα μεταβαίνουν σε τακτά διαστήματα στις Δ.Ο.Υ. και από το βιβλίο «ΑΙΤΗΣΕΩΝ-ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ Φ.Π.Α.» θα ελέγχουν την τήρηση των χρονικών ορίων επιστροφής κατά περίπτωση, καθώς και τη σειρά προτεραιότητας ικανοποίησης των αιτημάτων...».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 16 του ΚΦΔ** το **άρθρο 53 παρ. 2** του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την **1.1.2014** και εφεξής.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.:**

«**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 εντός ενενήντα (90) ημερών 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ** « Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.» Σύμφωνα, δε, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ** « Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, με τις υπ' αριθμ. 248-9/2008 αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι «Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 8 παρ. 4 περίπτ. έ του ν.δ. 4486/1965, στην δικαιοδοσία των τακτικών φορολογικών (ήδη διοικητικών) δικαστηρίων υπάγονται και οι διαφορές μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου για την επιστροφή ποσών φόρων, τελών και εισφορών. Η διάταξη αυτή αναφέρεται σε διαφορές οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την επιστροφή φόρων κλπ. που καταβλήθηκαν χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση, εν όλω ή εν μέρει, ή την επιστροφή φόρων κλπ. για άλλη αιτία, προβλεπόμενη από τον φορολογικό νόμο. 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 τού επιστραφούν οι ως άνω φόροι ή με αίτημα να τού καταβληθούν τόκοι για την ανωτέρω απαίτησή του, είναι δε επιτρεπτή η σώρευση στην προσφυγή του των δύο αυτών αιτημάτων.»

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, αφού επαναλήφθηκαν οι ανωτέρω κρίσεις, κρίθηκαν τα εξής:

α) οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ.2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν.2120/1993, κατά το μέρος που ορίζουν ότι, επί επιστροφής φόρων, δασμών κλπ., που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως κατά τα κριθέντα με οριστική δικαστική απόφαση, η τοκοφορία αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποιήσεως στην φορολογική αρχή της δικαστικής αποφάσεως, έχουν ως συνέπεια την μη προσήκουσα αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβαλόντος τον φόρο, η οποία προκλήθηκε από την διαγνωσθείσα ως εξ αρχής αχρεώστητη καταβολή του φόρου. Τούτο δε, διότι η υποχρέωση καταβολής τόκων, που εξ ορισμού έχουν ως σκοπό την αποκατάσταση της ζημίας από στέρηση περιουσιακών στοιχείων, περιορίζεται στο χρονικό διάστημα μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποιήσεως στην φορολογική αρχή της αποφάσεως του αρμοδίου δικαστηρίου. Η ρύθμιση αυτή, που αφήνει ακάλυπτο μακρό χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο φορολογούμενος υφίσταται μη νομίμως περιουσιακή ζημία και του οποίου χρονικού διαστήματος η διάρκεια εξαρτάται από γεγονότα που ευρίσκονται εκτός του πεδίου επιρροής του, όπως είναι κυρίως ο χρόνος συζητήσεως της υποθέσεως και της δημοσιεύσεως και κοινοποιήσεως της αποφάσεως, είναι 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 περί προστασίας της ιδιοκτησίας και, κατ' ακολουθίαν, ανίσχυρη.

β) Οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν.2120/1993, κατά το μέρος που προβλέπουν, επί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, δασμών και συναφών προστίμων, την καταβολή τόκων με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, δεν αντίκεινται στα άρθρα 4 παρ.1, 4 παρ. 5, 78 παρ.1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

γ) Για αξιώσεις του φορολογουμένου προς επιδίκαση τόκων κατά την επιστροφή φόρων κλπ. αχρεωστήτως καταβληθέντων ισχύουν οι ειδικές ρυθμίσεις του άρθρου 3 του ν. 2120/1993 και του άρθρου 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου. Ως εκ τούτου, για το ζήτημα αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 340 έως 346 και 910-911 του Αστικού Κώδικα. Ειδικότερα, ως προς το ύψος του επιτοκίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του

άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, ο δε χρόνος ενάρξεως της τοκοφορίας, εν όψει της αντισυνταγματικότητας, κατά το μέρος αυτό, των διατάξεων αυτών, 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, εφ' όσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδικές διατάξεις. Κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κλπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.

Επειδή, και με την πρόσφατη υπ' αριθ. 686/2020 απόφαση του Τμήματος Β' του ΣτΕ, το Δικαστήριο βασίσθηκε στις ανωτέρω αποφάσεις και ειδικότερα:

«9. Επειδή, με τις αποφάσεις 248-9/2008 της Ολομελείας του Δικαστηρίου κρίθηκαν τα εξής: Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 8 παρ. 4 περίπτ. έ του ν.δ. 4486/1965, στην δικαιοδοσία των τακτικών φορολογικών (ήδη διοικητικών) δικαστηρίων υπάγονται και οι διαφορές μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου για την επιστροφή ποσών φόρων, τελών και εισφορών. Η διάταξη αυτή αναφέρεται σε διαφορές οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την επιστροφή φόρων κλπ. που καταβλήθηκαν χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση, εν όλω ή εν μέρει, ή την επιστροφή φόρων κλπ. για άλλη αιτία, προβλεπόμενη από τον φορολογικό νόμο. 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 τού επιστραφούν οι ως άνω φόροι ή με αίτημα να τού καταβληθούν τόκοι για την ανωτέρω απαίτησή του, είναι δε επιτρεπτή η σώρευση στην προσφυγή του των δύο αυτών αιτημάτων.

Περαπέραν, με την απόφαση 2190/2014 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, αφού επαναλήφθηκαν οι ανωτέρω κρίσεις, κρίθηκαν τα εξής:

α) οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ.2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, κατά το μέρος που ορίζουν ότι, επί επιστροφής φόρων, δασμών κλπ., που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως κατά τα κριθέντα με οριστική δικαστική απόφαση, η τοκοφορία αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποιήσεως στην φορολογική αρχή της δικαστικής αποφάσεως, έχουν ως συνέπεια την μη προσήκουσα αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβαλόντος τον φόρο, η οποία προκλήθηκε από την διαγνωσθείσα ως εξ αρχής αχρεώστητη καταβολή του φόρου. Τούτο δε, διότι η υποχρέωση καταβολής τόκων, που εξ ορισμού έχουν ως σκοπό την αποκατάσταση της ζημίας από στέρηση περιουσιακών στοιχείων, περιορίζεται στο χρονικό διάστημα μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποιήσεως στην φορολογική αρχή της αποφάσεως του αρμοδίου δικαστηρίου. Η ρύθμιση αυτή, που αφήνει ακάλυπτο μακρό χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο φορολογούμενος υφίσταται μη νομίμως περιουσιακή ζημία και του οποίου χρονικού διαστήματος η διάρκεια εξαρτάται από γεγονότα που ευρίσκονται εκτός του πεδίου επιρροής του, όπως είναι κυρίως ο χρόνος συζητήσεως της υποθέσεως και της δημοσιεύσεως και κοινοποιήσεως της αποφάσεως, είναι 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 περί προστασίας της ιδιοκτησίας και, κατ' ακολουθίαν, αντίσχυρη.

β) Οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, κατά το μέρος που προβλέπουν, επί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, δασμών και συναφών προστίμων, την καταβολή τόκων με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, δεν αντίκεινται στα άρθρα 4 παρ.1, 4 παρ. 5, 78 παρ.1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

γ) Για αξιώσεις του φορολογουμένου προς επιδίκαση τόκων κατά την επιστροφή φόρων κλπ. αχρεωστήτως καταβληθέντων ισχύουν οι ειδικές ρυθμίσεις του άρθρου 3 του ν. 2120/1993 και του άρθρου 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου. Ως εκ τούτου, για το ζήτημα αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 340 έως 346 και 910-911 του Αστικού Κώδικα. Ειδικότερα, ως προς το ύψος του επιτοκίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, ο δε χρόνος ενάρξεως της τοκοφορίας, εν όψει της αντισυνταγματικότητας, κατά το μέρος αυτό, των διατάξεων αυτών, 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, εφ' όσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδικές διατάξεις. Κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κλπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως. Από τις αποφάσεις αυτές προκύπτουν οι ακόλουθες, είτε ρητώς είτε εμμέσως συναγόμενες, ερμηνευτικές κρίσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας: Η αχρεώστητη καταβολή φόρου συνεπάγεται την καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ως αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβαλόντος τον φόρο λόγω μειώσεως της περιουσίας του κατά το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Η αμφισβήτηση ως προς τις σχετικές υποχρεώσεις του Δημοσίου - κύρια, καθ' όσον αφορά το ποσό του αχρεώστητου φόρου, και παρεπόμενη, καθ' όσον αφορά τους τόκους επί του ποσού αυτού - γεννά αντίστοιχες διοικητικές διαφορές, οι οποίες εγείρονται είτε με κοινή για αμφότερες τις υποχρεώσεις προσφυγή, στην οποία ο φορολογούμενος σωρεύει τα αντίστοιχα σχετικά αιτήματα, είτε με ιδιαίτερη προσφυγή για κάθε μία από αυτές. Συνεπώς, η διάγνωση με δικαστική απόφαση της αχρεώστητης καταβολής φόρου και της υποχρεώσεως του Δημοσίου να τόν επιστρέψει στον φορολογούμενο αποτελεί μεν προϋπόθεση για την διάγνωση της υποχρεώσεως του Δημοσίου να καταβάλει τόκους προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του φορολογούμενου, δεν είναι όμως αυτή η γενεσιουργός αιτία της τελευταίας αυτής υποχρεώσεως. Η υποχρέωση αυτή έχει ως γενεσιουργό αιτία την αχρεώστητη καταβολή του φόρου και διατηρείται μέχρι του χρόνου που το σχετικό ποσό επιστρέφεται στον φορολογούμενο. Κατά την διάταξη δε του άρθρου 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου, η εν λόγω παρεπόμενη υποχρέωση υφίσταται από την άσκηση της προσφυγής για την ικανοποίηση της κύριας απαιτήσεως του φορολογούμενου, αποκλεισμένης της εφαρμογής των άρθρων 340-346 και 910-911 του Αστικού Κώδικα οι οποίες προβλέπουν και προγενέστερο χρόνο τοκοφορίας των χρηματικών απαιτήσεων.

10. Επειδή, 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 ενάρξεως 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).

11. Επειδή, από τις προεκτεθείσες κρίσεις του δικάσαντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η απόρριψη της προσφυγής της πρώτης αναιρεσεΐουσας στηρίχθηκε στην εκδοχή ότι, κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 περίπτ. ε' του ν.δ. 4486/1965, του άρθρου 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου της 26.6/10.7.1944 και του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, δεν υποβάλλεται νομίμως, με ιδιαίτερη προσφυγή του φορολογούμενου, αίτημα επιδικάσεως τόκων επί ποσού φόρου αχρεωστήτως καταβληθέντος από αυτόν στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό αυτό έχει ήδη επιστραφεί σ' αυτόν κατόπιν δικαστικής αποφάσεως που διέγνωσε, κατόπιν προηγούμενης προσφυγής του, την αχρεώστητη καταβολή του φόρου. Η εκδοχή αυτή για την έννοια του νόμου είναι αντίθετη με τα κριθέντα με τις αποφάσεις 248-9/2008 και 2190/2014 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, όπως αυτά εκτέθηκαν στην σκέψη 9. Συνεπώς, είναι βάσιμοι οι ισχυρισμοί των αναιρεσειουσών περί του παραδεκτού της προβολής των δύο πρώτων λόγων αναιρέσεως από της απόψεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ.18/1989. Πρέπει δε οι λόγοι αυτοί αναιρέσεως να γίνουν και δεκτοί ως βάσιμοι, διότι, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και αντιθέτως προς όσα έκρινε το δικάσαν δικαστήριο, η πρώτη από τις αναιρεσεΐουσες εταιρείες νομίμως υπέβαλε με την ένδικη προσφυγή το αίτημα για την διάγνωση της υποχρεώσεως του Δημοσίου να τής καταβάλει τόκους επί του ποσού του φόρου που αχρεωστήτως, όπως αποφάνθηκε το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με την 1722/2007 απόφασή του, η ίδια είχε καταβάλει, οι τόκοι δε οφείλονταν, σύμφωνα με το, κατ' αρχήν, εφαρμοστέο εν προκειμένω άρθρο 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου, από την άσκηση της προσφυγής της για την κύρια απαίτηση μέχρι τον χρόνο εξοφλήσεως του χρέους του Δημοσίου, δηλαδή από 26.10.2000, σύμφωνα και με το (επικουρικό) αίτημα της ένδικης προσφυγής. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου, ο νομοθέτης όρισε ως χρόνο από τον οποίο πρέπει να αποκατασταθεί η μείωση της περιουσιακής ζημίας του δανειστή (εν προκειμένω του αχρεωστήτως καταβαλόντος) τον χρόνο ασκήσεως της αγωγής (εν προκειμένω της προσφυγής) για την κύρια απαίτησή του κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στο άρθρο 345 του Αστικού Κώδικα.

12. Επειδή, καίτοι από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ουδόλως προκύπτει αν με την 1722/2007 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου διατάχθηκε η επιστροφή στην πρώτη αναιρεσεΐουσα ποσού του φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 ως κατά παράβαση διατάξεων του ενωσιακού δικαίου καταβληθέντος, το δικάσαν δικαστήριο εξέτασε λόγο της ένδικης προσφυγής ότι η υποχρέωση του Δημοσίου να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου ήταν επιβεβλημένη από τους κανόνες του ενωσιακού δικαίου ως εάν οι κανόνες αυτοί είχαν πράγματι εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, ως εάν δηλαδή η επιστροφή του φόρου είχε πράγματι διαταχθεί λόγω παραβάσεως τέτοιων διατάξεων, όπως ισχυρίσθηκε η πρώτη αναιρεσεΐουσα με την ένδικη προσφυγή της. Τον λόγο δε αυτόν απέρριψε ως αβάσιμο με την ίδια, κατ'ουσίαν, αιτιολογία, με την οποία απέρριψε και τους στηριζόμενους στις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου, ότι δηλαδή δεν συνέτρεχαν εν προκειμένω οι διαδικαστικές προϋποθέσεις του εθνικού νόμου για την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Η κρίση αυτή, η οποία ήδη κρίθηκε ως μη νομίμως αιτιολογημένη, έρχεται και σε αντίθεση με τα γενόμενα δεκτά με την απόφαση ΔΕΕ της 18-4-2013, C-565/2011, Mariana Irimie ως προς την αρχή της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου, κατά τους βάσιμους ισχυρισμούς των αναιρεσειουσών περί παραδεκτής προβολής του τέταρτου λόγου αναιρέσεως από της απόψεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, ο λόγος δε αυτός πρέπει να γίνει δεκτός και ως βάσιμος, διότι, εάν πράγματι με την 1722/2007 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών διατάχθηκε η επιστροφή στην πρώτη αναιρεσεΐουσα ποσού του φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 ως κατά παράβαση διατάξεων του ενωσιακού

δικαίου καταβληθέντος, όπως αυτή ισχυρίσθηκε με την ένδικη προσφυγή, νομίμως ζητήθηκε με την προσφυγή αυτή η καταβολή τόκων επί του ποσού αυτού, οι τόκοι δε οφείλονταν, στην περίπτωση αυτή, από τον χρόνο της αχρεώστητης καταβολής του φόρου (πρβ ΣτΕ 4054-5/2014 σκ.8). Είναι δε διάφορο το ζήτημα, αν, εν όψει των περιλαμβανομένων στην ένδικη προσφυγή αιτημάτων, μπορεί να επιδικασθεί χρηματικό ποσό που προκύπτει από τόκους υπολογιζόμενους από τον χρόνο της αχρεώστητης καταβολής του φόρου..».

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. 1505/2022 απόφαση του Τμήματος Β' του ΣτΕ, το Δικαστήριο κρίθηκε:

«...12.

13. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, όπως αυτή διευκρινίζεται με τα από 2.2.2021 και 16.2.2021 υπομνήματα, προβάλλεται ότι η ανωτέρω κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, κατά την οποία η διάταξη του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993) σχετικά με την υποχρέωση του Δημοσίου να επιστρέψει εντόκως αχρεωστήτως καταβληθέντες φόρους δεν καταλαμβάνει αξιώσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για την αγορά επενδυτικών αγαθών, είναι εσφαλμένη. Και τούτο διότι η διάταξη αυτή, ερμηνευόμενη συνδυαστικά προς τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 περ. δ του ν. 2859/2000 και υπό το φως των άρθρων 4 παρ. 1 και 5, 25 παρ.1 και 17 παρ.1 του Συντάγματος, 1 του ΠΠ της ΕΣΔΑ και των διατάξεων και θεμελιωδών αρχών του Ενωσιακού Δικαίου έχει την έννοια ότι καταλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και τέτοιες περιπτώσεις, καθώς η περίπτωση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αποτελεί ειδικότερη περίπτωση αχρεώστητης καταβολής και δη επιγενόμενης, όπως, άλλωστε, συνάγεται και από τη νεότερη διατύπωση του άρθρου 34 παρ. 1 περ. β) υποπερ. ιiii) του ν. 2859/2000 (μετά δηλαδή την αντικατάσταση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής με το άρθρο 62 παρ. 5 του ν. 3842/2010), η οποία ορίζει ότι « [...] ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: [...] iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33". Για τη θεμελίωση δε του παραδεκτού του λόγου αυτού αναίρεσης, εν όψει των οριζόμενων στο άρθρο 53 παρ. 3 του πδ 18/1989, διατυπώνεται, μεταξύ άλλων, ο ισχυρισμός ότι επί του κρίσιμου νομικού ζητήματος της ερμηνείας των προαναφερθεισών διατάξεων δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Δοθέντος ότι, πράγματι, κατά τον κρίσιμο χρόνο ασκήσεως της κρινόμενης αιτήσεως, δεν υπήρχε νομολογία επί του ως άνω ζητήματος ερμηνείας των προαναφερθεισών διατάξεων προκειμένου περί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αφορώντος επενδυτικά αγαθά, ο πιο πάνω ισχυρισμός προβάλλεται βασίμως και, συνεπώς, ο λόγος αναίρεσεως προβάλλεται παραδεκτός.

14. Επειδή, το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας φ.π.α [77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49)], ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής: «4. Όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλόμενου φόρου για μία περίοδο δηλώσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επί πλέον διαφορά στην επομένη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της βάσει διαδικασίας που καθορίζουν [...]». Περαιτέρω, στη διάταξη του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347) ορίζεται ότι: «Όταν το ποσό των εκπώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.». Εξάλλου, με την απόφαση ΔΕΕ της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera BV, C-387/16 κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

“21. [...] μολοντί το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ δεν προβλέπει ούτε υποχρέωση καταβολής τόκων επί του επιστρεπτέου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ούτε την ημερομηνία από την οποία οφείλονται τέτοιοι τόκοι, εντούτοις το γεγονός αυτό δεν αρκεί, αφ' εαυτού, για να συναχθεί το

συμπέρασμα ότι το εν λόγω άρθρο πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που προβλέπουν τα κράτη μέλη απαλλάσσεται από κάθε έλεγχο υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψεις 27 και 28, καθώς και της 6ης Ιουλίου 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, σκέψη 18).

22. Πράγματι, αφενός, μολονότι η υλοποίηση του δικαιώματος για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ την οποία προβλέπει το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ εμπίπτει καταρχήν στη διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών, η αυτονομία αυτή διέπεται από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας [...]

23. Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ορισμένοι ειδικοί κανόνες τους οποίους πρέπει να τηρούν τα κράτη μέλη όταν ασκείται το δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ απορρέουν από το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται και των γενικών αρχών που διέπουν τον τομέα του ΦΠΑ [...]

24. Επομένως, μολονότι τα κράτη μέλη έχουν ορισμένη ελευθερία ως προς τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, εντούτοις η διαδικασία αυτή δεν πρέπει να θίγει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, επιβάλλοντας στον υποκείμενο στον φόρο να φέρει, εν όλω ή εν μέρει, το βάρος του φόρου αυτού. Ειδικότερα, η διαδικασία επιστροφής πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται εντός εύλογης προθεσμίας και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανέναν χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο [...].

25. Συναφώς, όταν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ δεν επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο εντός εύλογης προθεσμίας, η αρχή της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος ΦΠΑ επιτάσσει την αντιστάθμιση, μέσω της καταβολής τόκων υπερημερίας, της χρηματικής ζημίας που υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο λόγω του γεγονότος ότι δεν είχε στη διάθεσή του το επίμαχο χρηματικό ποσό.

Ελλείψει νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέψει τους όρους υπό τους οποίους μπορούν να καταβληθούν τόκοι υπερημερίας, ιδίως το επιτόκιο των τόκων αυτών και τον τρόπο υπολογισμού τους, τηρουμένης ωστόσο της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας [...].

31. [...] από πλευράς του υποκείμενου στον φόρο, δεν υπάρχει ουσιαστική διαφορά μεταξύ επιστροφής φόρου η οποία καθυστέρησε λόγω μη διεκπεραιώσεως της σχετικής αιτήσεως εντός των προβλεπομένων προθεσμιών και εκείνης η οποία καθυστέρησε λόγω διοικητικών πράξεων που παρανόμως απέκλεισαν τη δυνατότητα επιστροφής του φόρου και που αργότερα ακυρώθηκαν με απόφαση του Δικαστηρίου [...].

15. Επειδή, εξάλλου, ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ορίζει στο άρθρο 34 αυτού, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, τα εξής: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώστητα ή [...] δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. 2. [...] 7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού».

Κατ' εξουσιοδότηση της τελευταίας αυτής διάταξης εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, η ισχύουσα κατά τις ένδικες διαχειριστικές περιόδους 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21-7-2004 απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών «Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Β' 1164) [τροποποιηθείσα με τις ΠΟΛ 1124/2009 (Β' 2106), 1157/2009 (Β' 2620), 1016/2010 (Β' 58), 1072/2010 (Β' 791) και 1108/2010 (Β' 1028)] με την οποία, μεταξύ άλλων, ρυθμίστηκε ο τρόπος (χωρίς έλεγχο, με προσωρινό έλεγχο ή με τακτικό έλεγχο) και οι προθεσμίες επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από τις οικείες ΔΟΥ, ενώ, στη συνέχεια, εκδόθηκαν οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1090/2.4.2012 (Β' 1146) και 1067/ 3.4.2013 (Β' 775), με τις οποίες καθιερώθηκε νέα διαδικασία

επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, προβλέπεται την κεντρική επεξεργασία των αιτήσεων, με τη χρήση μεθόδου ανάλυσης κινδύνου, και την αποστολή στις ΔΟΥ αρχείων αιτήσεων που πρέπει να διεκπεραιωθούν χωρίς έλεγχο και αρχείων αιτήσεων για τις οποίες απαιτείται η διενέργεια ελέγχου.

16. Επειδή, περαιτέρω, το άρθρο 38 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993 και τροποποιήθηκε στη συνέχεια με τα άρθρα 35 παρ. 1 του ν. 2214/1994 (Α' 75) και 6 παρ. 28 του ν. 2386/1996 (Α' 43), ορίζει τα εξής: «1. [...] 2. Κάθε άμεσος ή έμμεσος φόρος [...] 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 επιστρεπτό φόρο που προκύπτει από τη δήλωση του φορολογουμένου. Στην περίπτωση αυτή, προκειμένου για την υποβολή δηλώσεων με την κατάθεση των οποίων δημιουργείται υποχρέωση ταυτόχρονης καταβολής μέρους ή ολόκληρου, κατά περίπτωση του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, η εξαμηνια προθεσμία για την έντοκο επιστροφή του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση υποβολής δήλωσης της οποίας η εκκαθάριση ή καταβολή του φόρου δεν ενεργείται συγχρόνως με την κατάθεση αυτής, η εξαμηνια προθεσμία για την έντοκο επιστροφή του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της ημερομηνίας έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος του φόρου. [...] 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 έντοκο 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. [...]».

Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές προβλέφθηκε η επιστροφή εντόκως, και, συγκεκριμένα, με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, φόρων, δασμών και συναφών προστίμων, που, σύμφωνα με οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως, ή που, σύμφωνα με τη δήλωση του φορολογούμενου, πρέπει να επιστραφούν. Στην περίπτωση αυτή η τοκοφορία αρχίζει μετά την πάροδο του οριζόμενου στις ανωτέρω διατάξεις εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου από την κοινοποίηση στη φορολογική αρχή της δικαστικής απόφασης και εφ' όσον συντρέχουν οι προβλεπόμενες στις ως άνω διατάξεις προϋποθέσεις. Προβλέπεται ακόμη τοκοφορία από την πρώτη του μήνα του επόμενου από την υποβολή δήλωσης βάσει της οποίας προκύπτει επιστρεπτέος φόρος ή την έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος κατά τις διακρίσεις της διάταξης. Με την ΣτΕ 2190/2014 Ολομ. κρίθηκε ότι για αξιώσεις του φορολογούμενου προς επιδίκαση τόκων κατά την επιστροφή φόρων κλπ. αχρεωστήτως καταβληθέντων ο χρόνος έναρξης της τοκοφορίας, εν όψει της αντισυνταγματικότητας κατά το μέρος αυτό των εν λόγω διατάξεων, 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, εφ' όσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδικές διατάξεις. Κατά την έννοια δε της τελευταίας αυτής διάταξης, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κλπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως. Εν τω μεταξύ, πριν δηλαδή από τη δημοσίευση (στις 12-6-2014) της 2190/2014 απόφασης της Ολομέλειας, ο ν. 4174/2013 με το άρθρο 53 αυτού εισήγαγε νέες ρυθμίσεις αναφορικά με το ζήτημα του εντόκου της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, διαφοροποιούμενος σε σχέση με την προϊσχύσασα ρύθμιση αναφορικά τόσο με τον χρόνο έναρξης της τοκοφορίας (υποβολή αίτησης επιστροφής αντί της παρόδου εξαμήνου από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης ή την υποβολή της δήλωσης ή την

έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος) (53 παρ. 2) όσο και με το επιτόκιο (53 παρ. 4). Στις μεταβατικές του δε ρυθμίσεις προέβλεπε ότι η παρ. 2 του άρθρου 53 αυτού εφαρμόζεται επί αιτήσεων επιστροφής που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014. Περαιτέρω, με την απόφαση ΣΤΕ 1527/2018 της επταμελούς σύνθεσης, πέραν των όσων, κατά τα προεκτεθέντα (βλ. σκέψη 12), κρίθηκαν, κρίθηκε, επίσης, ότι εάν η κύρια αξίωση προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννήθηκε μέχρι τις 31.12.2013, το εφαρμοστέο επιτόκιο είναι για το διάστημα από την εκάστοτε έναρξη τοκοφορίας μέχρι τις 31.12.2013, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας που εκάστοτε ισχύει κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 38 του ν. 1473/1984, μη εφαρμοζομένων των προβλεπομένων στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου, κατά τα οποία “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”, ως αντίθετων στο άρθρο 1 του Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

17. Επειδή, ελλείπει ειδικών ρυθμίσεων στη νομοθεσία περί ΦΠΑ, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, ερμηνευόμενες υπό το φως του ενωσιακού δικαίου και της σχετικής ως άνω νομολογίας του ΔΕΕ, έχουν την έννοια ότι εφαρμόζονται και για αξιώσεις του υποκείμενου στον φόρο προς επιδίκαση τόκων κατά την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αφορώντος αγαθά επένδυσης, όπως βασίμως προβάλλεται, και δη ανεξαρτήτως αν η καθυστέρηση επιστροφής οφείλεται στη μη διεκπεραίωση της σχετικής αιτήσεως εντός των προβλεπομένων προθεσμιών ή λόγω της έκδοσης διοικητικών πράξεων που παρανόμως απέκλεισαν τη δυνατότητα επιστροφής του φόρου και που αργότερα ακυρώθηκαν με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. Περαιτέρω, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, τόκοι οφείλονται όχι από την άσκηση της προσφυγής με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή του φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως, όπως δηλαδή ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου (οι οποίες, κατά τούτο, δεν συμβιβάζονται με το ενωσιακό δίκαιο, αφού ο ως άνω περιορισμός θίγει ιδίως την αρχή της ουδετερότητας του φόρου) αλλά από την πάροδο της εύλογης προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να συντελείται η επιστροφή, ώστε ο υποκείμενος στον φόρο να μην επωμίζεται, κατά τα προεκτεθέντα, κανέναν χρηματοοικονομικό κίνδυνο.

18. Επειδή κατ’ ακολουθία των ανωτέρω, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να γίνει δεκτή και να εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το κεφάλαιό της με το οποίο η ανοιγείσα δίκη καταργήθηκε (και) αναφορικά με την αξίωση της αναιρεσεύουσας για την καταβολή τόκων επί της κύριας απαίτησης. Περαιτέρω, εν όψει του ότι η υπόθεση δεν χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό, πρέπει να κρατηθεί κατά το αναιρούμενο μέρος, να δικασθεί και να γίνει εν μέρει δεκτή η προσφυγή, να υποχρεωθεί δε το Ελληνικό Δημόσιο να καταβάλει στην αναιρεσεύουσα τους τόκους επί του ως άνω επιστραφέντος σε αυτήν κύριου φόρου (230.601,27 ευρώ) με το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας που εκάστοτε ίσχυε κατά το άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993) για το διάστημα από 28.6.2013 (βλ. ανωτέρω σκ. 12) έως 31.12.2013, για δε το διάστημα από 1.1.2014 έως 12.6.2017 με το επιτόκιο που ορίζεται με την εκδοθείσα κατ’ εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 53 του ΚΦΔ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.”.

Επειδή, περαιτέρω, σημειώνεται ότι όπως ορίζεται στο **άρθρο 34 του ν.2859/2000** η επιστροφή του φόρου ΦΠΑ γίνεται πάντα **με την επιφύλαξη της παραγραφής** όπως επίσης και στις σχετικές διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού προβλέπεται ότι κάθε απαίτηση έναντι του Δημοσίου ικανοποιείται με την επιφύλαξη της παραγραφής.

Ειδικότερα ως προς την παραγραφή της απαίτησης κατά του Δημοσίου προερχόμενη από τόκους, παρατίθενται οι παρακάτω σχετικές διατάξεις :

Α. Οι διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού του ν.2362/1995

άρθρο 90 παρ. 1 και 2 του ν. 2362/1995: «Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή

αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής.

άρθρου 91 εδ. α' ν. 2362/1995,: «Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής.»

άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995 : «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) [...]. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.».

Β. Οι μετέπειτα διατάξεις του ν. 4270/2014 περί Κώδικα Δημόσιου Λογιστικού:

«Άρθρο 140 : 1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου, πλην εκείνων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), παραγράφεται μετά την παρέλευση πενταετίας, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία (3) έτη, από την καταβολή.

Άρθρο 141: Η παραγραφή οποιασδήποτε απαίτησης κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και είναι δυνατή η δικαστική της επιδίωξη, με την επιφύλαξη κάθε άλλης ειδικής διάταξης του νόμου αυτού. Προκειμένου όμως περί δασμών, φόρων, τελών και λοιπών δικαιωμάτων που εισπράττονται στα Τελωνεία, η παραγραφή αρχίζει από τη βεβαίωση αυτών.

Άρθρο 143 : Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο:

α. Με την υποβολή της υπόθεσης στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων, του δικαστηρίου ή των διαιτητών.

β. Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αίτησης για την πληρωμή της απαίτησης, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαίτησης αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι (6) μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αίτησης. Υποβολή δεύτερης αίτησης δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' του ν.4270/2014:

«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται οι διατάξεις: α. Των άρθρων 1 έως και 108 και του άρθρου 110 του ν. 2362/1995. β. [...]. γ. [...]. δ. [...]. Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.»

Και με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' του ν.4270/2014:

«1. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές ή στην επόμενη παράγραφο. 2. Ειδικότερα: α. [...]. β. [...]. γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Δ' ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015, καθώς και για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την ημερομηνία αυτή.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγεται ότι η αξίωση για καταβολή τόκων από το Δημόσιο, στην περίπτωση αχρεώστητης καταβολής φόρου, γεννάται και καθίσταται δικαστικώς επιδιώξιμη από τον χρόνο ασκήσεως της προσφυγής του φορολογουμένου, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα περί επιστροφής φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως. Συνεπώς, εάν στην προσφυγή αυτή δεν έχει περιληφθεί και αίτημα περί καταβολής τόκων, ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να ζητήσει μεταγενεστέρως, με ξεχωριστή προσφυγή, τους τόκους λόγω της αχρεώστητης καταβολής έως την εξόφληση αυτών, στην περίπτωση δε αυτή

η παραγραφή είναι πενταετής και αρχίζει από την άσκηση της πρώτης προσφυγής. Περαιτέρω, η παραγραφή της αξίωσης των τόκων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 93 περ. α' και β' του ν.2362/1995 και του άρθρου 143 του ν. 4270/2014, διακόπτεται μόνο με την υποβολή ειδικού αιτήματος περί καταβολής τόκων, είτε με προσφυγή στην οποία περιλαμβάνεται το αίτημα αυτό, είτε με σχετική αίτηση στο Δημόσιο. Δεν διακόπτεται, όμως, με την προσφυγή με την οποία ζητείται η επιστροφή του φόρου, χωρίς να περιλαμβάνεται σε αυτήν αίτημα περί επιδικάσεως τόκων, ανεξαρτήτως εάν οι τόκοι συνιστούν αξίωση παρεπόμενη εκείνης της επιστροφής του φόρου. Τούτο δε διότι, υπό την αντίθετη εκδοχή, θα ήταν δυνατή η καταστρατήγηση των περί παραγραφής διατάξεων του άρθρου 140 του 4270/2014, μέσω της ασκήσεως της μεταγενέστερης προσφυγής για τους τόκους, μετά την συμπλήρωση της παραγραφής (βλ. ΔΕΦΑΘ 2660/2019, 1242/2015, ΔΠΛ Α359/2019, πρβλ. ΣτΕ 2304/2013 4024/2010, ΑΠ 40/1996).

Επειδή εν προκειμένω όπως αναφέρθηκε και στο ανωτέρω ιστορικό, μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, η με αριθ. πρωτ. [] 23-10-2023 Αίτηση της προσφεύγουσας, περί καταβολής τόκων υπερημερίας λόγω της καθυστέρησης επιστροφής του ΦΠΑ.

Όπως αναφέρθηκε με αφορμή την υποβολή αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ από την προσφεύγουσα για τις διαχειριστικές περιόδους από 15/01/2008 έως 31/12/2010, που διαβιβάστηκαν από το ΠΕΚ Πειραιά λόγω απαλλασσόμενων πράξεων των άρθρων 24 (Εξαγωγές) & 28 (Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις) του Ν.2859/2000, εκδόθηκε η με αριθ. 334/0/1206/28-08-2014 εντολή του Προϊσταμένου της ΦΑΕ Πειραιά, προκειμένου να διενεργηθεί προσωρινός μερικός έλεγχος ΦΠΑ στις ανωτέρω φορολογικές περιόδους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.2859/2000. Είχε προηγηθεί η με αριθ. 1 [] 2.01.2014 εντολή τακτικού ελέγχου για όλα τα φορολογικά αντικείμενα και για τις ίδιες ως άνω ελεγχόμενες χρήσεις.

Η Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά στο πλαίσιο του ελέγχου, απέστειλε το με αριθ. πρωτ./06-12-2016 αίτημα Διοικητικής συνδρομής για τον έλεγχο των εξαγωγών - παραδόσεων προς τρίτες χώρες, στο οποίο οι αρχές ανταποκρίθηκαν και απέστειλαν στοιχεία πραγματοποίησης των εξαγωγών - ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Πριν την λήψη των σχετικών απαντήσεων από τις αλλοδαπές τελωνειακές αρχές, η ελεγκτική αρμοδιότητα της υπόθεσης μεταφέρθηκε από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής και ο ανωτέρω έλεγχος συνεχίστηκε κατόπιν της με αριθμό/20-04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο εν λόγω έλεγχος επανεξέτασε όλα τα ανωτέρω αιτήματα επιστροφής που υποβλήθηκαν στο τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που τέθηκαν υπόψη του από τις αλλοδαπές αρχές σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ισχύουσα ΠΟΛ 1073/2004.

Με την από 19-07-2023 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ και στο πλαίσιο αυτό κοινοποιήθηκαν: α) η με αριθ./19-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με την οποία προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή ποσού 432.585,47 €, για την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2010 έως 31.12.2010 και β) η με αριθ. []/19-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με την οποία προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή ποσού 512.091,72 €, για την διαχειριστική περίοδο από 15.01.2008 έως 31.12.2009. Τα ανωτέρω ποσά καταβλήθηκαν την 02-08-2023 στην προσφεύγουσα, κατόπιν συμψηφισμού μέρους αυτών με ληξιπρόθεσμες οφειλές της.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι παρανόμως το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για τις προαναφερθείσες περιόδους δεν της επιστράφηκε εντός εύλογης προθεσμίας καθώς η ίδια δεν βαρύνεται με οιοδήποτε είδους υπαιτιότητα και επικαλούμενη σχετική νομολογία ζητά να γίνει δεκτό το υπό κρίση αίτημα για καταβολή τόκων υπερημερίας ύψους 738.972,46 ευρώ από τότε που τα σχετικά ποσά πιστωτικών υπολοίπων

ΦΠΑ κατέστησαν απαιτητά μέχρι και την ολοσχερή εξόφλησή τους. Το εν λόγω αίτημά της υποβλήθηκε ενώπιον της φορολογικής αρχής στις **23.10.23**.

Ειδικότερα με το εν λόγω αίτημά της, με την προσφυγή της και με τα σχετικά έγγραφα αυτής προβάλλει ως χρόνος έναρξης της τοκοφορίας, το διάστημα μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της κάθε δήλωσης επιστροφής ΦΠΑ από το έτος 2008 έως 2011 ως εξής:

A/A	Αρ. Πρωτ.	Διαχειριστική περίοδος	Ποσό σε ευρώ	Ποσά διαφοράς ελέγχου	Ποσά μετά τις διαφοράς του ελέγχου	Ημερομηνία αιτήματος	Ημερομηνία έναρξης υπολογισμού τόκων	Ημερομηνία λήξης υπολογισμού τόκων	Ημερομηνία αλλαγής νόμου	Ημέρες καθυστέρησης	Ημέρες καθυστέρησης από 31/12/2013	Ημέρες καθυστέρησης από 31/12/2013 έως	Επιτόκιο υπερημερίας μέχρι 31/12/2013	MRO	Επιτόκιο υπερημερίας από 1/1/2014 μέχρι 31/7/2023	Τόκοι υπερημερίας μέχρι 31/12/2013	Τόκοι υπερημερίας από 1/1/2014 μέχρι 31/7/2023	Συνολικοί τόκοι υπερημερίας
1		Νοεμβρίου 2008	28.423,77		27.796,94	15/12/2008	1/1/2009	31/7/2023	31/12/2013	5324	1825	3499	4,46%	2,50%	8,25%	6.284,81	22.289,09	28.573,90
2		Δεκεμβρίου 2008	75.581,13		74.954,30	21/1/2009	1/2/2009	31/7/2023	31/12/2013	5293	1794	3499	2,40%	2%	7,75%	8.964,53	56.459,85	65.424,38
3		Ιανουαρίου 2009	48.874,75		48.247,92	14/9/2010	1/10/2010	31/7/2023	31/12/2013	4686	1187	3499	3,98%	1%	6,75%	6.331,55	31.653,65	37.985,20
4		Φεβρουαρίου 2009	58.644,97		58.018,14	3/6/2009	1/7/2009	31/7/2023	31/12/2013	5143	1644	3499	1,25%	1%	6,75%	3.311,87	38.063,53	41.375,39
5		Μαρτίου 2009	38.777,17		38.150,34	3/6/2009	1/7/2009	31/7/2023	31/12/2013	5143	1644	3499	1,25%	1%	6,75%	2.177,75	25.029,01	27.206,76
6		Απριλίου 2009	70.515,45		69.888,62	3/6/2009	1/7/2009	31/7/2023	31/12/2013	5143	1644	3499	1,25%	1%	6,75%	3.989,48	45.851,30	49.840,78
7		Μαΐου 2009	48.444,45		47.817,62	30/6/2009	1/7/2009	31/7/2023	31/12/2013	5143	1644	3499	1,25%	1%	6,75%	2.729,59	31.371,35	34.100,94
8		Ιουνίου 2009	58.756,93		58.130,10	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	7.714,91	38.136,98	45.851,89
9		Ιουλίου 2009	2.052,00		1.425,17	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	189,15	935,00	1.124,15
10		Αυγούστου 2009	3.192,00		2.565,17	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	340,44	1.682,91	2.023,36
11		Σεπτεμβρίου 2009	17.414,45		16.787,62	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	2.228,02	11.013,73	13.241,75
12		Νοεμβρίου 2009	17.887,23		17.260,40	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	2.290,77	11.323,90	13.614,67
13		Δεκεμβρίου 2009	27.010,21		26.383,38	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	3.501,55	17.309,15	20.810,70
14		Οκτωβρίου 2010	21.724,03		21.347,69	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	2.833,22	14.005,42	16.838,64
15		Ιανουαρίου 2010	73.345,13		72.968,79	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	9.684,28	47.872,09	57.556,36
16		Φεβρουαρίου 2010	49.503,84		49.127,50	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	6.520,11	32.230,71	38.750,82
17		Μαρτίου 2010	52.693,18		52.316,84	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	6.943,39	34.323,12	41.266,51
18		Απριλίου 2010	72.781,81		72.405,47	21/5/2010	1/6/2010	31/7/2023	31/12/2013	4808	1309	3499	3,65%	1%	6,75%	9.609,51	47.502,51	57.112,03
19		Μαΐου 2010	52.445,87		52.069,53	23/11/2010	1/12/2010	31/7/2023	31/12/2013	4625	1126	3499	4,10%	1%	6,75%	6.677,34	34.160,87	40.838,20
20		Ιουνίου 2010	30.373,38		29.997,04	23/11/2010	1/12/2010	31/7/2023	31/12/2013	4625	1126	3499	4,10%	1%	6,75%	3.846,79	19.679,93	23.526,72
21		Ιουλίου 2010	0,00															
22		Αυγούστου 2010	35.948,43		35.572,09	29/3/2011	1/4/2011	31/7/2023	31/12/2013	4504	1005	3499	3,85%	1%	6,75%	3.823,26	23.337,51	27.160,77
23		Σεπτεμβρίου 2010	21.505,27		21.128,93	23/11/2010	1/12/2011	31/7/2023	31/12/2013	4260	761	3499	4,63%	1,25%	7,00%	2.067,95	14.375,30	16.443,26
24		Οκτωβρίου 2010	18.799,91		18.423,57	23/11/2010	1/12/2011	31/7/2023	31/12/2013	4260	761	3499	4,63%	1,25%	7,00%	1.803,17	12.534,68	14.337,85
25		Νοεμβρίου 2010	13.249,35		12.873,01	29/3/2011	1/4/2011	31/7/2023	31/12/2013	4504	1005	3499	3,85%	1%	6,75%	1.383,58	8.445,50	9.829,08
26		Δεκεμβρίου 2010	16.455,40		16.079,06	29/3/2011	1/4/2011	31/7/2023	31/12/2013	4504	1005	3499	3,85%	1%	6,75%	1.728,16	10.548,87	12.277,03
27		Ιανουαρίου 2011	2.437,76		2.437,76	29/3/2011	1/4/2011	31/7/2023	31/12/2013	4504	1005	3499	3,85%	1%	6,75%	262,01	1.599,32	1.861,33
Σύνολο			956.837,87		944.173,00									1,07%			Σύνολο	738.972,46

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου αφενός η φορολογική αρχή κατόπιν έκδοσης των οριστικών πράξεων προσδιορισμού του φόρου την **19/07/2023**, με τις οποίες κατέστη οριστική η επιστροφή των αναγραφόμενων ποσών προέβη στην επιστροφή αυτών εντός τριμήνου, ήτοι την **02.08.2023**.

Περαιτέρω σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του ν.2362/1995 και του ν.4270/2014 οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής ενώ η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής.

Εν προκειμένω η παραγραφή των τόκων είναι πενταετής και άρχισε από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε σχετική αξίωση από κάθε δήλωση/αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και έληξε την 31/12/2013 για απαίτηση τόκων που δημιουργήθηκε από δήλωση/αίτηση επιστροφής έτους 2008, την 31/12/2014 για απαίτηση τόκων που δημιουργήθηκε από δήλωση/αίτηση επιστροφής έτους 2009, την 31/12/2015 για απαίτηση τόκων που δημιουργήθηκε από δήλωση/αίτηση επιστροφής έτους 2010 και την 31/12/2016 για απαίτηση τόκων που δημιουργήθηκε από δήλωση/αίτηση επιστροφής έτους 2011. Ενώ η εν λόγω παραγραφή της αξίωσης για τόκους σημειώνεται ότι δεν διακόπηκε με την υποβολή των ως άνω αιτημάτων επιστροφής φόρου καθότι όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου δεν περιελήφθη σχετικό αίτημα καταβολής τόκων. Η προσφεύγουσα και ενώ

προβάλλει αξίωση για τόκους από την ημερομηνία που παρήλθε η προβλεπόμενη προθεσμία επιστροφής για την κάθε μια από τις ανωτέρω δηλώσεις/αιτήσεις επιστροφής **δεν προέβη για την αξίωσή της αυτή σε καμία υποβολή σχετικού διακριτού αιτήματος καταβολής τόκων ενώπιον της φορολογικής αρχής εντός του χρόνου που ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις** (ήτοι υποβολή σχετικού αιτήματος το αργότερο μέχρι 31/12/2013 για απαίτηση τόκων που δημιουργήθηκε από δήλωση/αίτηση επιστροφής έτους 2008, το αργότερο μέχρι 31/12/2014 για απαίτηση τόκων που δημιουργήθηκε από δηλώσεις αιτήσεις/επιστροφής έτους 2009, το αργότερο μέχρι 31/12/2015 για απαίτηση τόκων που δημιουργήθηκε από δηλώσεις/αιτήσεις επιστροφής έτους 2010 και το αργότερο μέχρι 31/12/2016 για απαίτηση τόκων που δημιουργήθηκε από δήλωση/αίτηση επιστροφής έτους 2011) **αλλά υπέβαλε σχετικό αίτημα αξίωσης έναντι του Δημοσίου για καταβολή τόκων υπερημερίας, κατόπιν της επιστροφής του φόρου από την φορολογική διοίκηση, για πρώτη φορά την 23.10.2023**, ήτοι εκτός του προβλεπόμενου πενταετούς χρόνου παραγραφής που ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις. Συνεπώς η αξίωση για καταβολή τόκων έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 90 του ν.2362/1995 (και της παρ.1 του άρθρου 140 του ν.4270/2014) πενταετή παραγραφή και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι δεν υφίσταται παραγραφή της αξίωσής της για καταβολή τόκων βασιζόμενοι στις διατάξεις του άρθρου 57 του ΦΠΑ (εκ παραδρομής επικαλείται το άρθρο 58) που αφορούν αποκλειστικά σε **επιστροφή φόρου** απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθότι για την παραγραφή της αξίωσης καταβολής τόκων έναντι του Δημοσίου **έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού**.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21-02-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.