



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1801

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση και ήδη λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία η οποία έδρευε κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης επί της

υποβληθείσας αίτησης με κωδικό αριθμό αιτήματος για την έντοκη επιστροφή
αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του ΚΕ.Β.ΕΙΣ.

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

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς
προσφυγής της υπό εκκαθάριση και ήδη λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία
η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων
στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής,
επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ
(ήδη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών), διαχειριστικής περιόδου, συνεπεία της με αριθμ.
..... εντολής ελέγχου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ποσό
κυρίου φόρου 6.137,131 δρχ. ή 18.010,65 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της
δήλωσης σε ποσοστό 300% ποσού 18.411.393 δρχ. ή 54.031,69 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό
φόρου 18.417.530,10 δρχ. ή 72.042,34 ευρώ. Δυνάμει του ως άνω χρέους βεβαιώθηκε σε
βάρος της προσφεύγουσας δια του ΑΤΒ ΦΠΑ κεφαλαίου 7.204,26 ευρώ.

Η προσφεύγουσα στη συνέχεια άσκησε την από προσφυγή, η οποία με την αριθμ.
..... απόφαση του Τριμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών (5^ο Τμήμα) απορρίφθηκε λόγω μη
νομιμοποίησης του υπογράφοντος το δικόγραφο δικηγόρου, η δε κρίση αυτή επικυρώθηκε
τελεσίδικα με την αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (5^ο Τμήμα).
Μετά δε την τελεσίδικη απόρριψη της πρώτης προσφυγής της κατά της ως άνω πράξης, η
προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την από προσφυγή, κατ' άρθρο 70 παρ. 1 του
Κ.Δ.Δ. Με την τελευταία η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης
αυτής το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει χρεωστικό υπόλοιπο φόρου για την κρίσιμη
διαχειριστική περίοδο (.....) είχε υποπέσει στην πενταετή παραγραφή. Το Πρωτόδικο
Δικαστήριο με τη με αριθμ. απόφαση του, αφού έλαβε υπόψη ότι το δικαίωμα του
Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, για την ως άνω διαχειριστική περίοδο
(από 29/06/1994 έως 31/12/1995), παραγράφηκε στις 31/12/2001, δηλαδή μετά την
παρέλευση πέντε (5) ετών από το τέλος του έτους 1996 εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για
την υποβολή της οικείας εκκαθαριστικής δήλωσης (άρθρο 31 παρ. 1 εδ. β' του ν. 1642/1986)
και ότι η εν λόγω πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου δεν παρατάθηκε με τις
διατάξεις των άρθρων 5 του ν. 2892/2001, 19 παρ. 19 του ν. 3091/2002, 22 παρ. 1 και 3 του
ν. 3212/2003 και 5 παρ. 10 του ν. 3296/2004, έκρινε εν τέλει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου
προς κοινοποίηση της ένδικης πράξης είχε ήδη υποκύψει σε παραγραφή κατά το χρόνο
έκδοσής της, ως εκ τούτου μη νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και για τον λόγο αυτό
έπρεπε να ακυρωθεί.

Στη συνέχεια, το Ελληνικό Δημόσιο άσκησε έφεση, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ.
..... απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι
η ένδικη πράξη προσδιορισμού τυγχάνει ακυρωτέα κατά ορθή αντίστοιχη κρίση του Πρωτόδικου
Δικαστηρίου.

Με βάση τα ανωτέρω, και δεδομένου ότι το ως άνω χρέος που είχε προκύψει με την υπ' αριθμ.
..... πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 29/6/1994-

31/12/1995, είχε εξοφληθεί στις με την είσπραξη ποσού 12.463,37 ευρώ, εκδόθηκε το με αριθμ. ΑΦΕΚ ύψους 12.463,37 ευρώ.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα στις υπέβαλε ηλεκτρονικό αίτημα για την επιστροφή νομιμοτόκως του ως άνω αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου μέσω της εφαρμογής «myaade» («Τα αιτήματά μου») με κωδικό αριθμό αιτήματος Στις το ως άνω με αριθμ. ΑΦΕΚ εξοφλήθηκε αφενός δια συμψηφισμού ποσού 1.648,80 ευρώ και αφετέρου δια του υπ' αριθμ. γραμματίου είσπραξης ποσού 10.786,04 ευρώ, για το οποίο εστάλη στην προσφεύγουσα η με αριθμ. ατομική ειδοποίηση επιστροφής.

Καθώς το αίτημα για το έντοκο της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου δεν απαντήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ούτε καταβλήθηκαν τόκοι, μετά την πάροδο άπρακτου τριμήνου για την έκδοση εκτελεστής διοικητικής πράξης ή αρνητικής απάντησης από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (εφεξής «ΚΔΔ») η προσφεύγουσα άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης επί της υποβληθείσας αίτησης με κωδικό αριθμό αιτήματος

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

α) να ακυρωθεί και εξαφανισθεί ή άλλως να μεταρρυθμισθεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη επί της υποβληθείσας αίτησης με κωδικό αριθμό αιτήματος για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και του νόμιμου τόκου που αντιστοιχεί στον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο, καθώς με την υπ' αριθ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 6ο Μονομελές) απορρίφθηκε η έφεση του Ελληνικού Δημοσίου κατά της οριστικής απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16ο Μονομελές), με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμό πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 19/6/1994 έως 31/12/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,

β) να ακυρωθεί και εξαφανισθεί ή άλλως να μεταρρυθμισθεί οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη ή παράλειψη της Διοίκησης, και

γ) να της επιστραφεί εντόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, κάθε σχετικό ποσό που τυχόν καταβλήθηκε,

προβάλλοντας τα παρακάτω:

- Σύμφωνα με σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας η διάγνωση με δικαστική απόφαση της αχρεώστητης καταβολής φόρου και της υποχρέωσης του Δημοσίου να τον επιστρέψει στον φορολογούμενο αποτελεί μεν προϋπόθεση για την διάγνωση της υποχρέωσης του Δημοσίου να καταβάλει τόκους προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του φορολογούμενου, δεν είναι όμως αυτή η γενεσιουργός αιτία της τελευταίας αυτής υποχρέωσης. 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. Στην προκειμένη περίπτωση, επειδή πρόκειται για αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό κατά παράβαση της ενωσιακής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, το έντοκο της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου πρέπει να υπολογισθεί από την

αχρεώστητη καταβολή του, όπως κατά πάγια νομολογία έχει κριθεί τόσο από το Δικαστήριο της ΕΕ όσο και από αντίστοιχες αποφάσεις του ΣτΕ.

- Δε νοείται να εξαρτάται η τοκογονία της απαίτησης από την χρονική ικανοποίηση της αίτησης (η οποία δεν απαιτείται να υποβληθεί) και όχι από το πραγματικό γεγονός της αχρεώστητης καταβολής, οπότε και ιδρύεται η υποχρέωση καταβολής εκ μέρους του Δημοσίου της προσήκουσας αποζημίωσης στον υποκείμενο στον φόρο με την μορφή τόκου λόγω της ζημίας που υπέστη από την αχρεώστητη καταβολή του φόρου, όπως έχει κριθεί νομολογιακά τόσο από τον εθνικό όσο και από τον ενωσιακό δικαστή.

- Για την επαναφορά των πραγμάτων στην προηγούμενη κατάσταση, αιτείται την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΠΑ ύψους 37.234,84 ευρώ με αφετηρία τοκογονίας την ημερομηνία της αχρεώστητης καταβολής του, δηλαδή από τις με επιτόκιο υπολογιζόμενο:

- Από 29/6/2012 έως και 31/12/2013 σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 2 Ν. 1473/1984 και τα άρθρα 1 και 2 του ΝΔ 3745/1957 και από 01/01/2014 μέχρι την ημερομηνία επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 4 ΚΦΔ και την ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013.

- Άλλως επικουρικώς, από την ημερομηνία κατάθεσης της αρχικής προσφυγής για την ικανοποίηση της κύριας υπόθεσης, δηλαδή από τις μέχρι την ημερομηνία επιστροφής του φόρου με υπολογιζόμενο επιτόκιο σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 4 ΚΦΔ και την ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 του ν. 1473/1984, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει:

«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.....

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. Η πληρωμή του αναλογούντος τόκου στο δικαιούχο γίνεται από την ίδια υπηρεσία που επιστρέφει και τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο, δασμό ή πρόστιμο.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για τη διαδικασία εκκαθάρισης και πληρωμής του αναλογούντος τόκου....»

Επειδή, στο άρθρο 21 του κ.δ. «περί κώδικος των νόμων περί δικών του Δημοσίου» της 26.6/10.7.1944 (ΦΕΚ Α' 139) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «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.»

Η ως άνω διάταξη διατηρήθηκε σε ισχύ με το τέταρτο εδάφιο του άρθρου 109 του Εισαγωγικού Νόμου του Αστικού Κώδικα (π.δ. 456/1984, ΦΕΚ Α' 164), στο οποίο προβλέπονται τα εξής: «Με διάταγμα, ύστερα από πρόταση των υπουργών Δικαιοσύνης, Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας, ορίζεται κάθε φορά το ποσοστό του νόμιμου τόκου ή του τόκου υπερημερίας. Με όμοιο διάταγμα μπορεί να ορίζεται το ανώτατο κάθε φορά ποσοστό τόκου που οφείλεται από δικαιοπραξία. Προκειμένου για οφειλή από δικαιοπραξία, ο συμφωνημένος με αυτή θεμιτός τόκος ισχύει και για την υπερημερία που επήλθε, αν είναι ανώτερος από τον τόκο υπερημερίας. Εξακολουθούν να ισχύουν οι ειδικές διατάξεις που κανονίζουν διαφορετικά το ποσοστό ή την έναρξη του τόκου ως προς τις οφειλές ή τις απαιτήσεις του δημοσίου, των δήμων, των κοινοτήτων ή άλλων νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1, 2 και 4 του ΚΦΔ, όπως ισχύει από 01/01/2014 ορίζεται:

«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 εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικά για αιτήματα επιστροφής ΦΠΑ από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες.

.....

4. 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...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 13 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 ΚΦΔ:

«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 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ

2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β ' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο «*Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...*».

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 φορολογούμενου 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 του επιστραφούν οι ως άνω φόροι ή με αίτημα να του καταβληθούν τόκοι για την ανωτέρω απαίτησή του, είναι δε επιτρεπτή η σώρευση στην προσφυγή του των δύο αυτών αιτημάτων.»

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **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 κοινοποίησης 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 κοινοποίησης 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 κοινοποίησης 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 υπ' αριθμ. 686/2020 απόφαση του Τμήματος Β' του ΣτΕ, το Δικαστήριο βασίσθηκε στις ανωτέρω αποφάσεις και ειδικότερα στην σκέψη 9 αυτής αναφέρονται τα εξής: «...6. Επειδή, με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι εσφαλμένα κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση ότι οι λόγοι της προσφυγής της πρώτης αναιρεσείουσας, σύμφωνα με τους οποίους η κατάθεση της αρχικής προσφυγής περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού διέκοψε την παραγραφή των τόκων, αυτοί δε οφείλονται από την υποβολή της αρχικής αιτήσεως για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ή από την κατάθεση της προσφυγής επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση 1722/2007 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ερείδονται επί της εσφαλμένης προϋποθέσεως ότι οι τόκοι καταβάλλονται χωρίς να έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα και είναι απαράδεκτοι, καθόσον οι τόκοι αποτελούν αντικείμενο αγωγικής αξιώσεως κατ' άρθρο 105 του ΕισΝ.Α.Κ., για την ικανοποίηση της οποίας ουδέποτε ασκήθηκε αγωγή. Και τούτο, διότι, σε αντίθεση με όσα δέχθηκε το διοικητικό εφετείο, ουδόλως διατυπώθηκε ισχυρισμός στην προσφυγή της πρώτης αναιρεσείουσας ότι οι τόκοι πρέπει να καταβάλλονται χωρίς να έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα, τέτοιο δε αίτημα, άλλωστε, υποβλήθηκε με την 23.6.2008 αίτηση, με την οποία ζητήθηκε η καταβολή των οφειλομένων από το Δημόσιο τόκων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού, εν όψει της διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι ως προς το ζήτημα του επιτρεπτού ή μη ασκήσεως αυτοτελούς προσφυγής για τόκους, υφίσταται αντίθεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προς τις αποφάσεις 248/2008 και 249/2008 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τις οποίες κρίθηκε ότι η αμφισβήτηση επί αιτήματος για καταβολή τόκων, όταν η κύρια οφειλή του Δημοσίου αφορά επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, συνιστά διοικητική διαφορά ουσίας λόγω της παρεπόμενης σχέσεως του αιτήματος προς την κύρια οφειλή, αλλά και λόγω του ότι η καταβολή τόκων από την αιτία αυτή

αποτελεί, στην ουσία, τμήμα της φορολογικής ενοχής, το δε αίτημα για την καταβολή τόκων μπορεί να σωρευθεί, κατ' αρχήν, στην προσφυγή με αντικείμενο τον επίδικο φόρο, αλλά μπορεί και να αποτελέσει αντικείμενο αυτοτελούς προσφυγής.

...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. ε' 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.

Περαιτέρω, με την απόφαση 2190/2014 της Ολομελείας 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, 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. 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 υποχρέωσης του Δημοσίου να τον επιστρέψει στον φορολογούμενο αποτελεί μεν προϋπόθεση για την διάγνωση της υποχρέωσης του Δημοσίου να καταβάλει τόκους προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του φορολογούμενου, δεν είναι όμως αυτή η γενεσιουργός αιτία της τελευταίας αυτής υποχρέωσης. 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....».

Επειδή, όπως νομολογιακά έχει κριθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, η διάγνωση της υποχρέωσης του δημοσίου να καταβάλει τόκους προϋποθέτει τη διάγνωση με δικαστική απόφαση της αχρεώστητης καταβολής φόρου και της υποχρέωσης του δημοσίου να τον επιστρέψει στον φορολογούμενο. 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 (βλ. ΣτΕ 686/2020).

Έχει, επιπλέον, κριθεί ότι, μόνη η άσκηση προσφυγής κατά της καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής δεν συνιστά και υποβολή αιτήματος περί επιστροφής του επί τη βάση της πράξης αυτής καταβληθέντος ποσού, διότι το αίτημα αυτό, προϋποθέτον, πλην της παρανομίας της καταλογιστικής πράξης, και την καταβολή στο δημόσιο των καταλογισθέντων φόρων, πρέπει

να προβάλλεται ειδικώς (ΣΤΕ 3778/1972, 1361/1980, 4129/1987).

Άλλωστε, υποβολή αίτησης νοείται μόνο επί γεγενημένου δικαιώματος, δεδομένου ότι, πριν τη γέννησή του, το κάθε δικαίωμα δεν έχει υπόσταση, και ως εκ τούτου και η σχετική αίτηση στερείται αντικειμένου. Ειδικά επί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, το αντίστοιχο δικαίωμα, αυτονοήτως, δε γεννάται πριν την αχρεώστητη αυτή καταβολή. Σε αντίθετη περίπτωση, (ήτοι, επί υποβολής αίτησης για ανύπαρκτο κατά τον χρόνο της αίτησης αυτής δικαίωμα) δεν είναι δυνατή και η ικανοποίησή του, αφού στερείται περιεχομένου.

Επειδή, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη διάταξη του άρθρου 53 παρ. 2 του ΚΦΔ, τόκοι οφείλονται μόνο εφόσον δεν καταστεί δυνατή η ολοκλήρωση της διαδικασίας επιστροφής του φόρου εντός προθεσμίας ενενήντα ημερών από την παραλαβή από τη φορολογική διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου, οπότε οφείλονται τόκοι αναδρομικά από την ημέρα υποβολή της αίτησης και μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου. Συνεπώς, η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 2 ΚΦΔ προϋποθέτει (μεταξύ άλλων) την υποβολή αίτησης επιστροφής φόρου και συναρτά την έναρξη της τοκογονίας από την ημερομηνία της υποβολής της αίτησης αυτής (ΣΤΕ 1527/2018 σκέψη 15). Σε περίπτωση, εντούτοις, που δεν υποβληθεί άλλη, ειδική προς τούτο αίτηση αλλά ασκηθεί απευθείας ενδικοφανής προσφυγή, ως αίτηση λαμβάνεται η ενδικοφανής αυτή προσφυγή (εφόσον περιλαμβάνει σχετικό αίτημα επιστροφής φόρου). Επιπλέον, στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος παραδεκτά προσέφυγε απευθείας στο δικαστήριο με προσφυγή, τότε, κατά τα γενόμενα δεκτά με την ΣΤΕ Ολ. 2190/2014, η άσκηση της προσφυγής που περιλαμβάνει αίτημα για την επιστροφή του φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως καλύπτει την απαίτηση του άρθρου 53 για υποβολή αίτησης.

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

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

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

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 ν. 4270/2014: «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.»

άρθρο 141 ν. 4270/2014: «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 ν. 4270/2014: «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, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά αναφέρεται και στο ιστορικό της παρούσας απόφασης, η διαφορά φόρου που προέκυψε με βάση την υπ' αριθμ. πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ (ήδη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών), διαχειριστικής περιόδου 29/6/1994-31/12/1995 ακυρώθηκε με την υπ' αριθμ. Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η δε κρίση αυτή επικυρώθηκε τελεσίδικα με την υπ' αριθμ. Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε το με αριθμ. ΑΦΕΚ ύψους 12.463,37 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το με κωδικό αριθμό αίτημά της αιτήθηκε την έντοκη, από το χρόνο καταβολής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού που είχε καταβληθεί για την υπ' αριθμ. πράξη, και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαναλαμβάνει το αίτημά της για καταβολή των νόμιμων τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση περίπτωσης, από την πλευρά της προσφεύγουσας δεν τεκμηριώνεται η προβολή της αξίωση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου είτε με την υποβολή ιδιαίτερου αιτήματος επιστροφής φόρου είτε με σώρευση σχετικού αιτήματος με την ασκηθείσα δικαστική προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και τη σχετική νομολογία, οι προϋποθέσεις της έντοκης επιστροφής ποσών φόρων είναι: α) ο φορολογούμενος να έχει δικαίωμα (αξίωση) προς επιστροφή, συνθήκη η οποία συντρέχει στην περίπτωση που η καταβολή οποιουδήποτε φόρου είναι εξ' αρχής αχρεώστητη, αλλά και όταν καταβάλλεται ένας φόρος παρά την απουσία

σχετικής νομοθετικής πρόβλεψης για την επιβολή του ή παρά την αντίθεση της επιβολής του σε υφιστάμενο νόμο ή ακόμα παρά την αντίθεση του νόμου επί τη βάση του οποίου επιβλήθηκε σε συνταγματική ή άλλη υπερνομοθετικής ισχύος ρύθμιση, β) ο φορολογούμενος να έχει υποβάλλει σχετικό αίτημα προς επιστροφή του κύριου φόρου ή προστίμου, που αφορά η ως άνω αξίωση, γ) η φορολογική αρχή να μην ικανοποιήσει το αίτημα αυτό εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή του (ΣΤΕ 2812/2018, 4044/2014, ΔΕΑ 2708/2020, ΔΠΑ 13216/2020, ΔΠΡΑΘ 9953/2018), δ) αίτημα περί καταβολής τόκων εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, καθόσον μόνο το αίτημα επιστροφής του φόρου δεν εμπεριέχει ούτε περιλαμβάνει απαραίτητως και αίτημα καταβολής τόκων.

Στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίστανται οι ανωτέρω προϋποθέσεις της έντοκης επιστροφής, καθώς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις την αίτησή της στην αρμόδια φορολογική αρχή, με την οποία αιτήθηκε, **για πρώτη φορά**, την έντοκη επιστροφή του ποσού, το οποίο και η φορολογική αρχή της επέστρεψε άμεσα μέσω συμψηφισμού στις, ήτοι εντός της νόμιμης προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή του ως άνω αιτήματος επιστροφής. Ως εκ τούτου και σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν τίθεται ζήτημα έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση και ήδη λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης επί της υποβληθείσας αίτησης με κωδικό αριθμό αιτήματος για την έντοκη επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου άρθρου 53 παρ. 2 του ΚΦΔ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη 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.