



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/07/2024

Αριθμός απόφασης: 2082

**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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατά της από τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της με αριθμ.

πρωτ. αίτησης επιστροφής τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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 του 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

Δυνάμει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, βάσει του οποίου εκδόθηκαν, μεταξύ άλλων, οι με αριθμ. πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012, με τις οποίες βεβαιώθηκαν φόροι και πρόστιμα συνολικά ύψους 244.071,40 ευρώ προς εξόφληση των οποίων το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εισέπραξε συνολικά το ποσό των 290.848,72 ευρώ.

Κατά των ως άνω καταλογιστικών πράξεων, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά λόγω παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας για έκδοση απόφασης.

Στη συνέχεια, κατά της ως άνω σιωπηρής απόρριψης, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμ. κατάθεσης προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Στις εκδόθηκε από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών η με αριθμ. απόφαση με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η ως άνω προσφυγή του και αναβλήθηκε η έκδοση οριστικής απόφασης κατά το μέρος που αφορά την επιβολή πρόσθετου φόρου και πρόσθετης εισφοράς κατά τα οικονομικά έτη 2011 και 2012. Εν συνεχεία, εκδόθηκε στις η με αριθμ. απόφαση του ίδιου ως άνω Πρωτοδικείου, με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η ως άνω προσφυγή κατά το μέρος που είχε αναβληθεί η έκδοση οριστικής απόφασης. Μετά την εκκαθάριση της με αριθμ. απόφασης προέκυψε ποσό συνολικού ύψους 131.654,63 ευρώ προς επιστροφή, το οποίο κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στις Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων με τη με αριθμ. πρωτ. αίτησή του ζήτησε την επιστροφή τόκων επί των αχρεωστήτως εισπραχθέντων ποσών φόρων (μετά την εκκαθάριση της με αριθμ. απόφασης του ΔΠΑ) μέχρι την ημερομηνία επιστροφής ή συμψηφισμού τους με ημερομηνία έναρξης υπολογισμού αυτών την ημερομηνία αχρεώστητης καταβολής τους. Η ανωτέρω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω παρέλευσης της νόμιμης προθεσμίας απάντησης. Κατά της ως άνω σιωπηρής απόρριψης, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Κατά των ως άνω αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, καθ' ο μέρος απορρίφθηκε η προσφυγή του, ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών τη με αριθμ. εισαγωγής Έφεση. Στη συνέχεια, και ενώ εκκρεμούσε η ως άνω υπόθεση, ο προσφεύγων ζήτησε, υποβάλλοντας σχετική αίτηση, την κατ' άρθρο 16 του ν. 4714/2020 επίλυση της διαφοράς που ανέκυψε με τις ανωτέρω καταλογιστικές πράξεις. Κατόπιν της αίτησης αυτής, η αρμόδια Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

υπέβαλε πρόταση επίλυσης, η οποία έγινε αποδεκτή από τον προσφεύγοντα και εκδόθηκαν τα με αριθμ. πρωτ. και πρακτικά εξώδικης επίλυσης φορολογικών διαφορών. Τα προς καταβολή ποσά που προσδιορίστηκαν με τα ανωτέρω πρακτικά στο ύψος των 92.412,11 ευρώ, βεβαιώθηκαν βάσει της παρ. 7 του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 και οι αρχικές βεβαιώσεις διαγράφηκαν βάσει της ίδιας ως άνω παραγράφου. Από τη διαγραφή αυτή προέκυψε επιστροφή του ποσού που είχε εισπραχθεί από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. ύψους 159.194,09 ευρώ. Η φορολογική αρχή συμψήφισε το ποσό της επιστροφής αυτής με τη νέα, βάσει του πρακτικού, βεβαίωση στις και μετά τον ανωτέρω συμψηφισμό το προς επιστροφή ποσό ανήλθε σε 66.781,98 ευρώ, το οποίο κατατέθηκε στις σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Στο μεταξύ, ο προσφεύγων με τη με αριθμ. πρωτ. αίτησή του είχε ζητήσει από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατόπιν των ως άνω Πρακτικών Επίλυσης της Επιτροπής του άρθρου 16 του ν. 4714/2020, να προβεί σε συμψηφισμό και στη συνέχεια να του αποδώσει εντόκως από την ημερομηνία καταβολής τους στον δηλωθέντα στην ΑΑΔΕ τραπεζικό του λογαριασμό τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά, δυνάμει των υπ' αριθμ. αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και με βάση τα ποσά που προκύπτουν από την εκκαθάριση των τελεσίδικων με δύναμη δεδικασμένου και υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης αποφάσεων της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης της Διαφοράς του άρθρου 16 του ν.4714/2020. Περαιτέρω, αιτήθηκε να του αποσταλεί ο σχετικός πίνακας αυτών, καθώς και τα διπλότυπα συμψηφισμού και τα ΑΦΕΚ επιστροφής.

Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή προέβη σε συμψηφισμό και κατέθεσε το επιστρεπτέο ποσό στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος χωρίς να του καταβάλει τόκους, ο προσφεύγων άσκησε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητά:

α) να ακυρωθεί η με ημερομηνία παραλαβής εν μέρει δεκτή απάντηση του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της με αριθμ. πρωτ. αίτησης του ενώπιον της ως άνω φορολογικής αρχής, για την έντοκη επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, η οποία επήλθε με τον συμψηφισμό αυτών σε εκκρεμείς οφειλές και την εν μέρει αποδοχή των ως άνω αιτήσεων, χωρίς την επιστροφή και του ποσού των τόκων επί αυτών από τις ημερομηνίες καταβολής τους, και

β) να καταβληθούν οι τόκοι για τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά, όπως καταγράφονται αναλυτικά στον παραπάνω πίνακα από την ημερομηνία αχρεώστητης είσπραξης μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης άλλως μέχρι την ημερομηνία συμψηφισμού, αναφέροντας τα εξής:

• Στην επίδικη περίπτωση, οι φόροι την έντοκη επιστροφή των οποίων αιτήθηκε, είχαν καταβληθεί ήδη από τις ημερομηνίες, όπως καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα και κατόπιν εξέλειψαν μέσω της δικαστικής και διοικητικής οδού αναδρομικά οι λόγοι για την καταβολή τους:

Α/Α ΑΡΧΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ	ΑΡΧΙΚΟ ΒΕΒΑΙΩΘΕΝ ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΟΠΙΝ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΑ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΞΩΔΙΚΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΑΡ. 16 Ν.4714/2020	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΗΣ ΥΠΕΡΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΩΣ 06.03.2024 ΠΟΥ ΕΓΙΝΕ ΜΕΡΙΚΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ (ΜΗΝΕΣ x ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 2 ΤΟΥ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013)
					19/06/2019 (56 μήνες)
.....	83.011,35	34.505,01	23.491,41	11.013,60	

.....	139.391,77	88.799,48	60.455,72	28.343,76	16/01/2019 (61 μήνες)
.....	7.394,34	2.637,21	1.985,96	651,25	31/03/2017 (83 μήνες)
.....	14.273,95	9.516,61	6.479,02	3.037,59	15/12/2017 (74 μήνες)
ΣΥΝΟΛΑ	244.071,41	135.458,31	92.412,11	43.046,20	

Συγκεκριμένα και οι φορολογικές πράξεις μειώθηκαν αναδρομικά με τα πρακτικά της επιτροπής του άρθρου 16 του ν. 4174/2020 και συνεπώς αχρεωστήτως έλαβαν χώρα οι εισπράξεις με αποτέλεσμα η επιστροφή των ποσών (δια συμψηφισμού) να απαιτείται να λαμβάνει χώρα με την επιστροφή τόκων, άλλως καθίσταται αδικαιολογήτως ζημιωθείς ο αιτών την επιστροφή του τόκου με αποτέλεσμα να πλήττεται και το περιουσιακό του δικαίωμα (1ο ΠΠΕΣΔΑ). Κατά συνέπεια σύμφωνα με σχετικό από πίνακα ποσών που έχει αχρεωστήτως εισπράξει η Δ.Ο.Υ., η επιστροφή θα πρέπει να λάβει χώρα με επιστροφή τόκων από την ημερομηνία αχρεώστητης είσπραξης έως τον από πίνακα της Δ.Ο.Υ. μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης άλλως μέχρι την ημερομηνία συμψηφισμού.

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 στο άρθρο 16 του ν. 4714/2020 ορίζονται τα εξής:

«1. Συστήνεται στη Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας, Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών. Έργο της Επιτροπής είναι η εξώδικη επίλυση των εκκρεμών ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων φορολογικών διαφορών.

.....

3. Ο διάδικος φορολογούμενος σε εκκρεμείς ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων διαφορές από πράξη επιβολής φόρου ή προστίμων κατά τη φορολογική νομοθεσία μπορεί να υποβάλει αίτηση ενώπιον της Επιτροπής της παρ. 1 με αίτημα την εξώδικη επίλυση της διαφοράς. Η αίτηση υποβάλλεται ηλεκτρονικά έως τις 31 Δεκεμβρίου 2020. Το αίτημα μπορεί να αφορά μόνο σε υποθέσεις που εκκρεμούν και δεν έχουν συζητηθεί, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων έως τις 30 Οκτωβρίου 2020. Αίτημα μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς έως τις 30 Οκτωβρίου 2020 ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών φορολογικές διαφορές από πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων, εφόσον αυτές καταστούν εκκρεμείς, κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου, ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων έως τις 30 Δεκεμβρίου 2020.

4. Με την αίτηση εξώδικης επίλυσης μπορεί να προβληθούν παραδεκτά οι κάτωθι περιοριστικά αναφερόμενοι ισχυρισμοί:

α) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω παρόδου του χρόνου εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση είχε δικαίωμα προς καταλογισμό αυτών.

β) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω λήψης φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη.

γ) Εσφαλμένο καταλογισμό του φόρου ή προστίμου λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ή αριθμητικού σφάλματος.

δ) Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά από τη νομολογία του ΣΤΕ.

ε) Μείωση του πρόσθετου φόρου, του τόκου, των προσαυξήσεων και των προστίμων.

Οι ισχυρισμοί των περ. α) έως δ) πρέπει να περιλαμβάνονται στα κατατεθέντα για τη διαφορά δικόγραφα, τα οποία προσκομίζονται με επιμέλεια του φορολογουμένου. Το αίτημα εξώδικης επίλυσης είναι απαράδεκτο όταν το εκκρεμές ένδικο βοήθημα ή μέσο, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, είναι, κατά την κρίση της επιτροπής, εκπρόθεσμο.

.....

7. Η Επιτροπή ελέγχει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς με βάση τη νομολογία και την πάγια πρακτική της Φορολογικής Διοίκησης. Μπορεί να προτείνει την εν όλω ή εν μέρει αποδοχή ή

την απόρριψη του αιτήματος, υποβάλλει δε, σε κάθε περίπτωση, συγκεκριμένη πρόταση στον αιτούντα. Για την καταβολή του ποσού του συμβιβασμού που μπορεί να εμπεριέχεται στην ανωτέρω πρόταση εφαρμόζεται η παρ. 8. Η πρόταση της Επιτροπής περιέχει επαρκή αιτιολογία και κοινοποιείται στον αιτούντα σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 (Α' 170). Εάν ο αιτών αποδεχθεί την πρόταση της Επιτροπής εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση αυτής, συντάσσεται σχετικό πρακτικό εξώδικης επίλυσης, το οποίο δημοσιεύεται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών, τηρουμένων των διατάξεων περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων. Η αποδοχή επιβεβαιώνεται με την υπογραφή της πρότασης από τον αιτούντα. Μερική αποδοχή της πρότασης της Επιτροπής δεν επιτρέπεται. Το πρακτικό εξώδικης επίλυσης είναι εκτελεστός τίτλος κατά την έννοια του άρθρου 45 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) και το αναγραφόμενο σε αυτό ποσό βεβαιώνεται ως δημόσιο έσοδο. Το ως άνω πρακτικό επιλύει αμετάκλητα την εκκρεμή διαφορά και δεν προσβάλλεται με κανένα ένδικο βοήθημα ή μέσο, εφόσον επί του συνολικού ποσού που προκύπτει για τον φορολογούμενο, καταβληθεί ποσοστό τουλάχιστον τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου που οφείλεται, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υπογραφή του και χωρήσει νομίμως η εξόφληση του συνόλου αυτού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8. Τυχόν ποσά που έχουν καταβληθεί έναντι του κύριου φόρου συνυπολογίζονται. Αν δεν τηρηθούν οι όροι του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και εάν δεν καταβληθούν δύο (2) συνεχόμενες μηνιαίες δόσεις ή καθυστερήσει η καταβολή των δύο (2) τελευταίων δόσεων για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα, ο συμβιβασμός ανατρέπεται αναδρομικά, θεωρείται ότι δεν επήλθε ποτέ και τυχόν καταβληθέντα ποσά θεωρούνται ότι καταβλήθηκαν έναντι της αρχικής οφειλής, η οποία βεβαιώνεται ως δημόσιο έσοδο. Σε περίπτωση μη αποδοχής από τον αιτούντα της πρότασης της Επιτροπής, συντάσσεται πρακτικό ματαίωσης της εξώδικης επίλυσης. Το πρακτικό εξώδικης επίλυσης ή το πρακτικό ματαίωσης αυτής κοινοποιούνται άμεσα, με επιμέλεια της γραμματείας των Επιτροπών, στο Δικαστήριο, στο οποίο εκκρεμεί η υπόθεση. Με την κοινοποίηση του πρακτικού εξώδικης επίλυσης η υπόθεση τίθεται αυτοδίκαια στο αρχείο με πράξη του Προέδρου του Δικαστηρίου. Σε περίπτωση μη αποδοχής από τον αιτούντα της πρότασης της Επιτροπής και σύνταξης πρακτικού ματαίωσης της εξώδικης επίλυσης η ανασταλείσα δίκη συνεχίζεται.

8. Η καταβολή του ποσού, το οποίο προκύπτει από τον συμβιβασμό μετά από την καταβολή του ποσοστού τριάντα τοις εκατό (30%) της παρ. 7, πραγματοποιείται, με μείωση των αναλογούντων πρόσθετων φόρων, τόκων, προσαυξήσεων και προστίμων, ως κατωτέρω:

Αριθμός δόσεων	Ποσοστό έκπτωσης (%)
1	75
2-4	65
5-8	55
9-12	50
13-16	45
17-20	40
21-24	35

.....»

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 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 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 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 φορολογούμενου 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 αναιρεσεύουσας, 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 αναιρεσεύουσας 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 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 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 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, 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την έντοκη επιστροφή ως αχρεωστήτως εισπραχθέντων των ποσών που είχαν εισπραχθεί για τις επίμαχες πράξεις λόγω του γεγονότος ότι εκδόθηκαν πρακτικά επίλυσης της Επιτροπής του άρθρου 16 ν.4714/2020 με επίλυση της διαφοράς και εν μέρει διαγραφή των ποσών, όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α ΑΡΧΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ	ΑΡΧΙΚΟ ΒΕΒΑΙΩΘΕΝ ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΟΠΙΝ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΑ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΞΩΔΙΚΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΑΡ. 16 Ν.4714/2020	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΗΣ ΥΠΕΡΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΩΣ 06.03.2024 ΠΟΥ ΕΓΙΝΕ ΜΕΡΙΚΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ (ΜΗΝΕΣ x ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 2 ΤΟΥ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013)
.....	83.011,35	34.505,01	23.491,41	11.013,60	19/06/2019 (56 μήνες)
.....	139.391,77	88.799,48	60.455,72	28.343,76	16/01/2019 (61 μήνες)
.....	7.394,34	2.637,21	1.985,96	651,25	31/03/2017 (83 μήνες)
.....	14.273,95	9.516,61	6.479,02	3.037,59	15/12/2017 (74 μήνες)
ΣΥΝΟΛΑ	244.071,41	135.458,31	92.412,11	43.046,20	

Ειδικότερα, με τις υπ' αριθμ. πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικών ετών 2011 και 2012, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα παραπάνω συνολικά ποσά κύριου και πρόσθετου φόρου της στήλης 2 του πίνακα, λόγω προσαύξησης της περιουσίας του που προέκυψε από τον έλεγχο των τραπεζικών του λογαριασμών. Κατά των πράξεων αυτών ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά. Κατά της εν λόγω σιωπηρής απόρριψης ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμ. δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία, με την αριθμ. οριστική απόφασή του, μετά την έκδοση και εκτέλεση της προδικαστικής απόφασης του ίδιου Δικαστηρίου, έγινε εν μέρει δεκτή και αφού μεταρρυθμίστηκαν οι επίμαχες πράξεις, προσδιορίστηκαν οι διαφορές φόρου στα παραπάνω συνολικά ποσά κύριου και πρόσθετου φόρου της στήλης 3 του πίνακα. Στη συνέχεια, κατά της ανωτέρω απόφασης αυτής, κατά το μέρος που απορρίφθηκε η προσφυγή του, ο προσφεύγων άσκησε την αριθμ. έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Στη συνέχεια, και ενώ εκκρεμούσε η ως άνω υπόθεση, ο προσφεύγων ζήτησε υποβάλλοντας σχετική αίτηση την κατ' άρθρο 16 του ν. 4714/2020 επίλυση της διαφοράς, με την οποία επικαλέστηκε πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης προβάλλοντας ότι η πηγή του συνολικού ποσού των πιστώσεων προκύπτει από τα εισοδήματα του πατέρα του που έχουν νόμιμα δηλωθεί και φορολογηθεί. Περαιτέρω ισχυρίστηκε ότι δεν υπάγονται στην έννοια της

προσαύξησης περιουσίας οι καταθέσεις μικρών ποσών, όπως 2.000, 3.000 και 4.000 ευρώ που έγιναν στους λογαριασμούς του. Ωστόσο, δεδομένου ότι η ουσιαστική βασιμότητα του λόγου αυτού δεν προέκυπτε από την ένδικη πράξη ούτε την έκθεση ελέγχου, επομένως για τη διερεύνηση του ζητήματος απαιτούνταν νέα έρευνα του πραγματικού, η οποία δεν επιτρέπεται κατά την έννοια του άρθρου 16 παρ. 4 περ. γ' του ν.4174/2020, οι ως άνω σχετικοί ισχυρισμοί απορρίφθηκαν και έγινε δεκτός μόνο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για μείωση του προστίμου. Κατόπιν των ως άνω αιτήσεων, η αρμόδια Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών υπέβαλε προτάσεις επίλυσης, οι οποίες έγιναν αποδεκτές από τον προσφεύγοντα και εκδόθηκαν τα με αριθμ. πρωτ.πρακτικά εξώδικης επίλυσης φορολογικών διαφορών. Το προς καταβολή ποσό προσδιορίστηκε με τα ανωτέρω πρακτικά στο συνολικό ποσό των 92.412,11 ευρώ (στήλη 4 του ως άνω πίνακα), το οποίο βεβαιώθηκε βάσει της παρ. 7 του άρθρου 16 του ν.4714/2020 και η αρχική βεβαίωση διαγράφηκε βάσει της ίδιας ως άνω διάταξης. Από τη διαγραφή αυτή προέκυψε επιστροφή του ποσού που είχε εισπραχθεί από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. ύψους 159.194,09 ευρώ. Ο προσφεύγων με τη με αριθμ. πρωτ. αίτησή του ζήτησε από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. να προβεί σε συμψηφισμό και στη συνέχεια να του αποδώσει εντόκως από την ημερομηνία καταβολής τους στον δηλωθέντα στην ΑΑΔΕ τραπεζικό του λογαριασμό τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά. Η φορολογική αρχή συμψήφισε το ποσό της παραπάνω επιστροφής με τη νέα, βάσει του πρακτικού, βεβαίωση στις και μετά τον ανωτέρω συμψηφισμό το προς επιστροφή ποσό ανήλθε σε 66.781,98 ευρώ, το οποίο κατατέθηκε στις σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Επειδή ο προσφεύγων με το από αίτημά του αιτήθηκε την έντοκη επιστροφή του παραπάνω ποσού, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος σύμφωνα με τα με αριθμ. πρωτ. πρακτικά της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαναλαμβάνει το αίτημά του για καταβολή των νόμιμων τόκων επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση περίπτωσης, ο προσφεύγων ουδέποτε πρόβαλε την αξίωση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου είτε με την υποβολή ιδιαίτερου αιτήματος επιστροφής φόρου είτε με σώρευση σχετικού αιτήματος με τη με αριθμ. πρωτ. ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή, αλλά ούτε και με τη με αριθμ. κατάθεσης δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. (σχετ. η με αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας)

Επειδή, σε κάθε δε περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε αίτηση εξώδικης επίλυσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.4714/2020, με την οποία αιτήθηκε την εξώδικη επίλυση της φορολογικής διαφοράς προβάλλοντας ισχυρισμούς για την διερεύνηση των οποίων απαιτούνταν έρευνα του πραγματικού, η οποία δεν επιτρέπεται κατά την έννοια του άρθρου 16 παρ. 4 περ. γ' του ν.4174/2020, και ο μόνος ισχυρισμός που έγινε δεκτός ήταν αυτός της μείωσης του προστίμου. Στο πλαίσιο αυτό συντάχθηκαν τα από Πρακτικά επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης, τα οποία και έγιναν αποδεκτά από τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα με τα εν λόγω Πρακτικά έγινε αποδεκτή η αίτηση του προσφεύγοντος περί περιορισμού του προστίμου και διενεργήθηκε συμβιβασμός σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8 του άρθρου 16 του ν.4714/2020, με αποτέλεσμα το προς καταβολή συνολικό ποσό να διαμορφωθεί στο ύψος των 92.412,11 ευρώ και στο πλαίσιο εκτέλεσης των ως άνω

πρακτικών προσδιορίσθηκε επιστροφή, η οποία και πραγματοποιήθηκε με συμψηφισμό και καταβολή στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στις

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, 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:

1) Ο προσφεύγων υπέβαλε στις την αίτησή του στην αρμόδια φορολογική αρχή, με την οποία αιτήθηκε **για πρώτη φορά** την έντοκη επιστροφή των επίμαχων ποσών, τα οποία και η φορολογική αρχή του επέστρεψε άμεσα (.....), ήτοι εντός της νόμιμης προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή του ως άνω αιτήματος επιστροφής και στο πλαίσιο εκτέλεσης των ως άνω πρακτικών διοικητικής επίλυσης. Ο προσφεύγων, αν και είχε προς τούτο δυνατότητα και σε προηγούμενα στάδια της υπόθεσης, ήτοι τόσο κατά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής όσο και κατά τη δικαστική του προσφυγή αλλά και με μεταγενέστερο αυτοτελές αίτημα, αυτός υπέβαλε αίτηση επιστροφής το πρώτον μόλις στις, με το υπό κρίση αίτημά του περί έντοκης επιστροφής. Από την πλευρά της δε, η αρμόδια φορολογική αρχή και στο πλαίσιο εκτέλεσης των ως άνω πρακτικών εξώδικης επίλυσης και του ως άνω αιτήματος ανταποκρίθηκε **άμεσα** επιστρέφοντας τα ανωτέρω ποσά, δίχως να έχει περαιτέρω συνεπώς υποχρέωση προς καταβολή τόκων.

2) Εξάλλου, στην προκειμένη περίπτωση, όπου το αίτημα έντοκης επιστροφής βασίζεται στα προαναφερθέντα πρακτικά εξώδικης επίλυσης, **δεν τίθεται καν ζήτημα αχρεώστητης καταβολής, ζήτημα δηλαδή καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου και προστίμων** χωρίς να υπάρχει σχετική νομοθετική πρόβλεψη για την επιβολή του εν λόγω ποσού ή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της σχετικής νομοθετικής πρόβλεψης ή με βάση σχετική νομοθετική ρύθμιση αντίθετη στο Σύνταγμα ή σε υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις. **Με τα ως άνω πρακτικά εξώδικης επίλυσης της διαφοράς μειώθηκε το καταλογιζόμενο ποσό αφενός λόγω μείωσης του πρόσθετου φόρου, του τόκου, των προσαυξήσεων και των προστίμων, και αφετέρου επειδή ο φορολογούμενος υποτίθεται, όπως δήλωσε, ότι θα κατέβαλε (ανεξάρτητα αν είχε ήδη καταβάλει, γεγονός που δεν εξετάστηκε από την Επιτροπή) το οφειλόμενο ποσό προστίμου σε μια μόνο δόση και στο πλαίσιο αυτό με τα πρακτικά επιτυγχάνεται απλώς συμφωνία (συμβιβασμός) ως προς το τελικά καταβλητέο ποσό, αναλόγως των δόσεων που ο φορολογούμενος δέχεται να καταβάλει.**

Κατ' ακολουθίαν όλων των ανωτέρω, ορθώς απορρίφθηκε από την φορολογική αρχή το από αίτημα έντοκης επιστροφής του προσφεύγοντος και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του κατά της από τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της με αριθμ. πρωτ. αίτησης επιστροφής τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

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.