



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07-11-2024

Αριθμός απόφασης: 2372

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024, εφεξής ΚΦΔ.

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13-06-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά α) της σιωπηρής απόρριψης από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης, της με αριθμό πρωτ...../15-02-2024 αίτησης και β) της με αριθμό πρωτ...../20-05-2024 απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης επί

του υπ' αριθμ. πρωτ. /15-02-2024 αιτήματός του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-06-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Την 22-09-2017 εστάλησαν ηλεκτρονικά κατασχετήρια σε βάρος του προσφεύγοντα, εις χείρας των τραπεζών στις οποίες διατηρούσε λογαριασμό, ως τρίτων. Το συνολικό ποσό των 151.730,98€ δεσμεύτηκε την 25-09-2017 και ακολούθως κατασχέθηκε από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς και αποδόθηκε στο Δημόσιο.

Κατόπιν ενημέρωσης του προσφεύγοντα από την «Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος» περί κατάσχεσης του τραπεζικού του λογαριασμού, λόγω φορολογικής οφειλής του, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ. πρωτ. /3-10-2017 αίτησή του προκειμένου να του χορηγηθεί αντίγραφο της υπ' αριθμ. πρωτ. /7-9-2017 Ατομικής Ειδοποίησης Καταβολής – Υπερμερίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καθώς και των Ταμειακών Βεβαιώσεων που περιλαμβάνονταν σ' αυτήν, δεδομένου ότι δεν του είχε κοινοποιηθεί έως τότε νομοτύπως.

Την 03-10-2017 έλαβε αντίγραφο της ως άνω Ατομικής Ειδοποίησης Καταβολής – Υπερμερίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, στην οποία περιλαμβάνονταν οι υπ' αριθ. /20-2-1989, /22-5-1989, /20-9-1991, /01-9-1997, /28-2-1998, /15-3-1998, /15-3-1998, /15-3-1998, /18-10-2001, /18-10-2001, /22-10-2001, /7-11-2001, /7-11-2001 και /14-3-2002 Ταμειακές Βεβαιώσεις χρεών με ημερομηνία βεβαίωσης αυτών από την 20-02-1989 έως και την 14-03-2002 και με τις οποίες υποχρεούνταν να καταβάλλει άμεσα κεφάλαιο ποσού 49.633,15€ και προσαυξήσεις ποσού 102.097,83€, ήτοι το συνολικό ποσό των 151.730,98€ ως διαχειριστής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΕΙΔΩΝ ΕΠΕ» με ΑΦΜ:.....

Κατά των ως άνω ταμειακών βεβαιώσεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, όπως αυτές περιλαμβάνονται στην υπ' αριθ. πρωτ. /7-9-2017 Ατομική Ειδοποίηση Καταβολής – Υπερμερίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης τη με αριθ. καταχ. /27-10-2017 Ανακοπή, μετά τη συζήτηση της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2021 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Ε' Τμήμα). Με την προαναφερόμενη απόφασή του, το Δικαστήριο έκανε δεκτή την ανακοπή, ακυρώνοντας τις ανωτέρω πράξεις ταμειακής βεβαίωσης κατά το μέρος που αφορούν τον προσφεύγοντα.

Ακολούθως, το Ελληνικό Δημόσιο άσκησε ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης την υπ' αριθμ./17-5-2021 Έφεση, με την οποία ζήτησε την εξαφάνιση της ανωτέρω υπ' αριθμ./2021 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Επί της ανωτέρω Έφεσης εκδόθηκε η τελεσίδικη υπ' αριθμ./2022 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα Γ'), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ως απαράδεκτη την Έφεση του Ελληνικού Δημοσίου κατά το μέρος που αφορά τις υπ' αριθ./20-2-1989,/22-5-1989,/20-9-1991,/01-9-1997,/28-2-1998,/15-3-1998,/15-3-1998,/18-10-2001,/22-10-2001,/7-11-2001, και/14-3-2002 πράξεις ταμειακής βεβαίωσης, διότι το αυτοτελές και διακεκριμένο αντικείμενο των προαναφερθεισών πράξεων δεν υπερβαίνει έκαστο το όριο του εκκλητού (κατ' άρθρο 92 παρ. 3 ΚΔΔ/μιας), εξέτασε δε στην ουσία της την Έφεση κατά το μέρος που αφορά τις υπόλοιπες υπ' αριθ. .../15-3-1998,/18-10-2001 και/7-11-2001 πράξεις ταμειακής βεβαίωσης, απορρίπτοντας αυτήν στο σύνολό της. Μετά την έκδοση της προαναφερθείσας απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και ειδικότερα την 30-06-2022, η αρμόδια ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης επέστρεψε στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα το ποσό των 143.381,73€ και το υπόλοιπο ποσό των 8.349,25€ συμψηφίστηκε με ατομικές οφειλές του προσφεύγοντα, καθώς και με οφειλές της εταιρίας «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ:.....

Σε σχετική αναφορά επί της ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, που δεν προκύπτουν από άλλες πηγές/έγγραφα οιοδήποτε, κατά της προαναφερόμενης τελεσίδικης απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα Γ'), το Ελληνικό Δημόσιο άσκησε ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας την με αριθμό καταθ. Ε/2022 Αίτηση Αναίρεσης. Εντούτοις, στη συνέχεια το αντίδικο παραιτήθηκε από την ασκηθείσα Αίτηση Αναίρεσης, με αποτέλεσμα η υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Ε' Τμήμα) να καταστεί αμετάκλητη.

Στη συνέχεια, την 15-02-2024 ο προσφεύγων υπέβαλε αίτηση ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, με την οποία αιτούνταν:

α) να του καταβληθεί το ποσό των 39.257,13€, το οποίο αντιστοιχεί στους τόκους, κατ' άρθρο 53 του Ν 4987/2022, επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ύψους 143.381,73€, για το χρονικό διάστημα από την καταβολή του εν λόγω ποσού φόρου, ήτοι την 25-09-2017, μέχρι και την επιστροφή του, την 30-06-2022 και

β) να του επιστραφεί το υπολειπόμενο αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό ύψους 8.349,25€, με το νόμιμο τόκο υπερημερίας κατ' άρθρο 53 του Ν 4987/2022, για το χρονικό διάστημα από την καταβολή του, ήτοι από την 25-09-2017, μέχρι και την επιστροφή του.

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης με την με αριθμό πρωτ...../20-05-2024 απάντησή του, απέρριψε την ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντα με το αιτιολογικό ότι με τις υπ' αριθμ...../2021 και/2022 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου και Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης αντίστοιχα δεν προβλέπεται έντοκη επιστροφή.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της με αριθμό πρωτ...../20-05-2024 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης ισχυριζόμενος παράβαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου (αρ.53 παρ.2 ΚΦΔ, 4 παρ.5 και 17 Σ., αρ.1 Π.Π.Π.ΕΣΔΑ, αρ.95 παρ..5Σ και αρ.1 Ν 3068/2002). Βάσιμη η αξίωση έντοκης επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Υποχρέωση συμμόρφωσης της διοίκησης με τις δικαστικές αποφάσεις. Ειδικότερα, ζητά να του αποδοθεί το ποσό των 41.543,11€ ως νόμιμοι τόκοι επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ύψους 151.730,98€.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται το άρθρο 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου (26.6/10-07-1944), την παράγραφο 2 του άρθρου 38 του Ν 1473/1984, άρθρο 95 παρ.5 του Συντάγματος (η Διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις, το άρθρο 4 παρ.5 του Συντάγματος, το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ περί προστασίας της ιδιοκτησίας, τα άρθρα 42 και 53 του Ν 4987/2022.

Επιπλέον, επικαλούμενος τη σκέψη 5 της απόφασης 263/2023 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ισχυρίζεται ότι η υποχρέωση επιστροφής των καταβληθέντων ποσών προσαυξημένων με τον εκάστοτε προβλεπόμενο νόμιμο τόκο, είναι αυτόθροη συνέπεια της ακυρώσεως των πράξεων και η εν λόγω υποχρέωση υπάρχει ακόμη και σε περίπτωση που στη δικαστική απόφαση, η οποία ακυρώνει τις πράξεις αυτές, δεν περιλαμβάνεται διάταξη περί επιστροφής. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπέβαλε νομίμως αίτημα επιδίκασης τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, με το από 24-09-2020 Υπόμνημα, το οποίο κατατέθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κατά την εκδίκαση της/27-10-2017 Ανακοπής του. Το εν λόγω αίτημα δεν υποβλήθηκε με το εισαγωγικό δικόγραφο του ενδίκου βοηθήματος, διότι η καταβολή του ποσού του φόρου έλαβε χώρα μεταγενέστερα από την κατάθεσή του, ήτοι την 25-09-2017. Το ως άνω υπόμνημα-αίτημα έντοκης επιστροφής καλύπτει τις απαιτήσεις του άρθρου 53 παρ.2 του Ν 4987/2022.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72§1 του ν. 5104/2024, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ...».

Περαιτέρω, με τη ΣΤΕ 686/2020 έγινε δεκτό μεταξύ άλλων ότι: «Σκέψη 9: ... 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 ...».

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι το αιτούμενο ποσό που προκύπτει από την υποβολή του αιτήματος για καταβολή τόκων, κατόπιν αχρεώστητης καταβολής φόρου, θεωρείται ότι δημιουργεί διοικητική διαφορά, η απόρριψη αυτού από την φορολογική αρχή, προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ΚΦΔ και κατά συνέπεια η παρούσα υποβάλλεται παραδεκτως.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου (26.6/10-07-1944 Α' 139) «ο νόμιμος και ο της υπερημερίας τόκος πάσης του Δημοσίου οφειλής ορίζεται εις 6% ετησίως, πλην εάν άλλως ωρίσθη δια συμβάσεως ή ειδικού νόμου. Ο ειρημένος τόκος άρχεται από της επιδόσεως της αγωγής.».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 38 του Ν 1473/1984, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του Ν 2120/1993, ορίζεται ότι «2. Κάθε άμεσος ή έμμεσος φόρος ή δασμός, κύριος ή πρόσθετος, ή πρόστιμο, που έχει καταβληθεί, κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οιοδήποτε βαθμού, συμψηφίζεται ή επιστρέφεται εντόκως με το επιτόκιο που ισχύει, για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας. Το έντοκο της επιστροφής του φόρου αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου. Το ίδιο ισχύει και για τον επιστρεπτέο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτήν η εξαμηνια προθεσμία για το έντοκο επιστροφής του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης του φορολογούμενου. ...».

Επειδή, στο άρθρο 42 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν 4987/2022 «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο

για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 52 του Ν 5104/2024 «Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά τον χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.».

Επειδή, στην παράγραφο 13 του άρθρου 70 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «13. Η παρ. 2 του άρθρου 53 του Κώδικα εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1η.1.2014 και εφεξής.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 84 του Ν 5104/2024 «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α' 170) και [4987/2022](#) (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, ο θεσμός της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων ιδρύει μία υποχρέωση για το Κράτος και μία αντίστοιχη αξίωση για το φορολογούμενο προς επιστροφή φόρων και λοιπών συναφών ή παρεπόμενων των φόρων οικονομικών βαρών (όπως τελών, εισφορών προστίμων, προσαυξήσεων κ.λπ.). Καταρχήν, για να θεμελιωθεί δικαίωμα επιστροφής πρέπει ασφαλώς να έχει προηγηθεί καταβολή και μάλιστα κατά τις προϋποθέσεις του άρθρ. 41 ΚΦΔ.

Προϋπόθεση της ίδρυσης της υποχρέωσης είναι ο φόρος να έχει καταβληθεί αχρεώστητα, δηλαδή χωρίς τυπικό νόμο, είτε επειδή δεν έχει θεσπισθεί φόρος είτε επειδή καθιερώνεται φορολογική απαλλαγή ή εξαίρεση, ή διότι ο νόμος που επέβαλε το φόρο είναι αντίθετος προς το Σύνταγμα ή άλλο κανόνα δικαίου υπερνομοθετικής ισχύος όπως κανόνα του ενωσιακού δικαίου ή διεθνών συμβάσεων, ή διότι δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες προϋποθέσεις γένεσης της φορολογικής ενοχής. (Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1073).

Επειδή, η αξίωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από την καταβολή εφόσον κατά το χρόνο της δεν υφίστατο, για τους προαναφερθέντες λόγους

αχρεωστήτου, υποχρέωση καταβολής.(Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1074).

Επειδή, ένα άλλο ζήτημα το οποίο είναι κρίσιμο για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής είναι ο προσδιορισμός της έννοιας «αχρεώστητη καταβολή φόρου». Ειδικότερα, ο προβληματισμός εντοπίζεται στις περιπτώσεις που το αχρεώστητο της καταβολής προκύπτει μετά από δικαστική απόφαση και όχι από τη διοικητική φορολογική διαδικασία.....

Ειδικά για το ζήτημα της αχρεώστητης καταβολής που προκύπτει από δικαστική απόφαση, υπάρχει πρόβλεψη, ως προς το χρόνο έναρξης της τοκοφορίας, τόσο στο άρθρο 21 του Κώδικα Νόμων Δικών Δημοσίου (β.δ. 26.6/10.7.1944) όσο και στο άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 (Α' 127), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993 (Α' 24)³². Τα δυο αυτά νομοθετήματα δεν καταργήθηκαν ρητώς μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και έχει σημασία να διευκρινισθεί η σχέση τους με την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 53 και αν καταλείπεται πεδίο εφαρμογής για αυτά μετά τη θέση σε ισχύ του ΚΦΔ.

Ειδικότερα, με το άρθρο 21 ΚΝΔΔ προβλέπεται ότι η τοκογονία ξεκινά από την επίδοση της αγωγής ενώ με την παρ. 2 του άρθρου 38 του ν. 1473/1984, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, προβλέπεται ότι το έντοκο της επιστροφής του φόρου αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου, από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου ή από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης του φορολογούμενου, αν το επιστρεπτέο ποσό προκύπτει από τη δήλωση. Με την υπ' αριθ. 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι οι ως άνω ειδικές διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκαν από το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, κατά το μέρος που ορίζουν ότι, επί επιστροφής φόρων, δασμών κ.λπ., που κατεβλήθησαν αχρεωστήτως κατά τα κριθέντα με οριστική δικαστική απόφαση, η τοκοφορία αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της δικαστικής απόφασης, έχουν ως συνέπεια τη μη προσήκουσα αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβαλόντος τον φόρο, η οποία προκλήθηκε από τη διαγνωσθείσα ως εξαρχής αχρεώστητη καταβολή του φόρου, περιέχουν, δε, ως εκ τούτου ρύθμιση ασύμβατη τόσο με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος περί ισότητας των πολιτών ενώπιον των δημοσίων βαρών, όσο και με τα άρθρα 17 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ (κυρ. ν.δ. 53/1974, Α' 256) περί προστασίας της ιδιοκτησίας και, κατ' ακολουθίαν, ανίσχυρη.

Κρίθηκε, επίσης, ότι, εν όψει της αντισυνταγματικότητας κατά το μέρος αυτό των εν λόγω διατάξεων, ο χρόνος έναρξης της τοκοφορίας ρυθμίζεται από την προγενέστερη διάταξη του άρθρου 21 του κ.δ. της 26.6/10.7.1944, η οποία έχει εφαρμογή και σε περίπτωση οφειλής που απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως η φορολογική, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδικές διατάξεις, κατά την έννοια δε της εν λόγω διατάξεως, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κ.λπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.

Με βάση τα παραπάνω συνάγεται ότι μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ ισχύουν παράλληλα οι εξής ρυθμίσεις για την τοκογονία των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων:

(i) η ρύθμιση του άρθρου 53, η οποία δεν διακρίνει αν το επιστρεπτέο ποσό λόγω αχρεώστητης καταβολής προκύπτει από δήλωση, από δικαστική απόφαση ή άλλο λόγο

(ii) η ρύθμιση του άρθρου 21 ΚΝΔΔ, η οποία προϋποθέτει την άσκηση προσφυγής

(iii) η ρύθμιση του άρθρου 38 ν. 1473/1984 η οποία, όσον αφορά την επιστροφή ποσών φόρων που κατεβλήθησαν αχρεωστήτως κατά τα κριθέντα με οριστική δικαστική απόφαση κρίθηκε αντισυνταγματική ενώ κατά το μέρος που η διάταξη αφορά την επιστροφή ποσών που κατεβλήθησαν αχρεωστήτως, και τούτο προκύπτει από φορολογική δήλωση, η διάταξη δεν έχει θιγεί.

Εν όψει των ανωτέρω η διάταξη του άρθρου 53 υπερισχύει ως μεταγενέστερη και ειδικότερη των δυο προϋπαρχουσών διατάξεων. (Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκουλα, σελ. 1458-1459).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, την 22-09-2017 εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης και εστάλησαν ηλεκτρονικά, αναγκαστικές κατασχέσεις εις χείρας των τραπεζών, ως τρίτων, στις οποίες ο προσφεύγων διατηρούσε λογαριασμό. Το συνολικό ποσό, για το οποίο εκδόθηκαν οι εν λόγω αναγκαστικές κατασχέσεις εις χείρας τρίτων ανερχόταν στο ύψος των 151.730,98€, το οποίο δεσμεύτηκε την 25-09-2017 και αποδόθηκε στο Δημόσιο.

Ακολούθως, ο προσφεύγων, αφού ενημερώθηκε αναφορικά με την με αριθμό/07-09-2017 Ατομική ειδοποίηση καταβολής-υπερμερίας, που του είχε νωρίτερα αποσταλεί, και τις ταμειακές βεβαιώσεις που περιλαμβάνονταν σε αυτή, άσκησε ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, την με αριθμό καταχώρησης/27-10-2017 ανακοπή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση (κατά το μέρος που τον αφορούν) των πράξεων ταμειακής βεβαίωσης που περιλαμβάνονταν στην ανωτέρω ατομική ειδοποίηση.

Μετά τη συζήτηση της προαναφερθείσας ανακοπής την 22-09-2020, ο προσφεύγων με το από 24-09-2020 κατατεθέν υπόμνημά του, ζήτησε το πρώτον, όχι στη Φορολογική Διοίκηση αλλά στο δικαστήριο, να του επιστραφούν ως αχρεωστήτως καταβληθέντα τα χρηματικά ποσά που κατέβαλε δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, νομιμοτόκως από την άσκηση της ανακοπής.

Επί της προαναφερθείσας ανακοπής εκδόθηκε η με αριθμό/2021 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα Ε΄, η οποία έκανε δεκτή την ανακοπή και ακύρωσε τις προσβαλλόμενες ταμειακές βεβαιώσεις, κατά το μέρος που αφορούν τον προσφεύγοντα. Ωστόσο, στην εν λόγω δικαστική απόφαση δεν γίνεται καμία αναφορά ως προς την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων χρηματικών ποσών και μάλιστα νομιμοτόκως.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 138 του ΚΔΔ «Υπομνήματα των διαδίκων, για την ανάπτυξη των ισχυρισμών τους, κατατίθενται στη γραμματεία το αργότερο τρεις (3) εργάσιμες ημέρες μετά τη συζήτηση. Μέσα σε προθεσμία τριών (3) εργάσιμων ημερών από τη λήξη της

παραπάνω προθεσμίας, ο αντίδικος εκείνου που κατέθεσε το υπόμνημα μπορεί, με δικό του υπόμνημα, να αντικρούσει τις απόψεις που αναπτύχθηκαν με το υπόμνημα του αντιδίκου του».

Επειδή, αποκλειστικός ρόλος των υπομνημάτων, κατά την έννοια του ανωτέρου άρθρου, είναι η ανάπτυξη των ισχυρισμών που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο της δίκης ή η αντίκρουση των ισχυρισμών που αναπτύσσονται στο υπόμνημα του αντιδίκου. Ειδικότερα, μέσω του υπομνήματος δίνεται η δυνατότητα στον διάδικο να αναπτύξει περαιτέρω και διεξοδικότερα από ουσιαστική και νομική πλευρά τα επιχειρήματά του, να παράσχει εξηγήσεις, να εμπλουτίσει τους ήδη υφιστάμενους ισχυρισμούς με την προσθήκη νομολογίας, να υποδείξει την αβασιμότητα των όσων επικαλείται ο αντίδικος. Συνεπώς, με το υπόμνημα δεν είναι επιτρεπτή η υποβολή νέων ισχυρισμών και αιτημάτων, δηλαδή η διεύρυνση του αντικειμένου της δίκης, αλλά μόνον η ανάπτυξη όσων έχουν παραδεκτως προβληθεί με κύριο δικόγραφο ή αυτό των πρόσθετων λόγων (ΣτΕ 952/2011, 323/2010, 164/2009).

Επειδή, το αίτημα της επιστροφής και μάλιστα νομιμότοκης, των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων υποβλήθηκε για πρώτη φορά από τον προσφεύγοντα με το σχετικό υπόμνημα και όχι με το εισαγωγικό δικόγραφο, παρόλο που κατά το χρόνο της κατάθεσης του ένδικου βοηθήματος της ανακοπής (27-10-2017), είχε ήδη λάβει χώρα η δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα (25-09-2017).

Επειδή, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με αριθμό/2023, δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, καθώς αυτή αναφέρεται σε περίπτωση κατά την οποία η δικαστική απόφαση που ακυρώνει τις προσβαλλόμενες πράξεις, δεν περιλαμβάνει κρίση περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων..

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, διότι δεν υπέβαλε με το δικόγραφο της από 27-10-2017 ανακοπής που άσκησε κατά των ακυρωθέντων (κατά το μέρος που τον αφορούν) πράξεων ταμειακής βεβαίωσης, αίτημα επιστροφής του ποσού που καταβλήθηκε από αυτόν αχρεωστήτως και μάλιστα εντόκως, ούτε υποβλήθηκε άλλη αυτοτελής αίτηση με παρόμοιο περιεχόμενο πλην της υποβολής της από 15-02-2024 αίτησης καταβολής τόκων. Συνεπώς, η αναζήτηση των τόκων που αναλογούν στο χρονικό διάστημα από το χρόνο της καταβολής του ποσού των 151.730,98€ (25-09-2017) έως και την ημερομηνία επιστροφής του (30-06-2022) προϋπέθετε την υποβολή αίτησης επιστροφής των προαναφερόμενων αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων και προστίμων. Συνεπώς ο προσφεύγων, δεν δικαιούνταν να λάβει τόκους για το χρονικό αυτό διάστημα και, ως εκ τούτου, δεν υπήρχε γεγεννημένο δικαίωμά του επί των τόκων αυτών. Περαιτέρω, η ανωτέρω διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 53 του Ν 4987/2022 με την οποία προβλέπεται η καταβολή τόκων αναλογούντων στα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά φόρων μόνο για χρονικό διάστημα που έπεται της υποβολής της αίτησης επιστροφής τους και όχι και για το διάστημα από την καταβολή αυτών έως την υποβολή της εν λόγω αίτησης επιστροφής,

δεν παραβιάζει, τις διατάξεις του Συντάγματος και της Ε.Σ.Δ.Α. Τούτο, διότι η άσκηση του δικαιώματός του να λάβει τους ανωτέρω τόκους ως αποζημίωση για τη στέρηση της χρήσης του κεφαλαίου που κατέβαλε αχρεωστήτως για το τελευταίο αυτό χρονικό διάστημα, υπόκειται σε προϋποθέσεις οι οποίες ουδόλως καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση του δικαιώματος αυτού και ειδικότερα στην προϋπόθεση της κατά τον χρόνο καταβολής τους υποβολής σχετικού αιτήματος έντοκης επιστροφής αυτών. (Δ.Εφ.Αθηνών 765/2022).

Επειδή, η επιστροφή διενεργήθηκε σε χρονικό διάστημα όχι μόνο μικρότερο των ενενήντα (90) ημερών, αλλά αυτοβούλως από τη ΔΟΥ, χωρίς καν αίτημα του προσφεύγοντα, σε εκτέλεση της με αριθμό/2022 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα Γ' Τριμελές, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 42 και παρ.2 και 4 του άρθρου 53 του Ν 4987/2022, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου .../13-06-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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