



Καλλιθέα, 16/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3403

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 απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου ασκούντος ατομική επιχείρηση στο κατά της απότεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της με αριθμ. πρωτ.αίτησής του για την επιστροφή ποσού 191.937,45 ευρώ νομιμοτόκως, 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 απόκαι 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:

Με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της με αριθμ. πρωτ.αίτησής του, για την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού των 191.937,45 ευρώ νομιμοτόκως από την ημερομηνία είσπραξης για κάθε ΑΤΒ από τα ανωτέρω οιοδήποτε ποσού με οιοδήποτε τρόπο, δηλαδή είτε δια εκούσιας εφάπαξ, ή μέσω ρύθμισης, δια κατάσχεσης, δια συμψηφισμού ή δια παρακρατήσεως, όπως αυτές οι εισπράξεις καταγράφονται στα δημοσιολογιστικά βιβλία και αρχεία της Δ.Ο.Υ. άλλως από την άσκηση της προσφυγής, ήτοι από 2013, μέχρι τον χρόνο επιστροφής του συνολικού αυτού ποσού, ήτοι μέχρι την έκδοση του ΑΦΕΚ και μέχρι και την εξόφληση είτε δια συμψηφισμού είτε δια καταθέσεως σε τραπεζικό λογαριασμό του.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δικαιούται την επιστροφή του συνολικού ποσού των 191.937,45 ευρώ νομιμοτόκως από τη φορολογική αρχή, το οποίο προέρχεται από φόρο που κατέβαλε δυνάμει καταλογιστικών πράξεων της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και κατόπιν εξέλειψαν μέσω της δικαστικής και διοικητικής οδού αναδρομικά οι λόγοι για την καταβολή του, σύμφωνα με τη με αριθμόαπόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά επί των νομίμων τίτλων-πράξεων για τα οποίες έλαβε χώρα η αχρεώστητη καταβολή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 του ν. 1473/1984 «Μεταρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις»:

«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 «Τόκος υπερημερίας» 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 δημοσίου δικαίου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΔ «Επιστροφή φόρου», ως ίσχυε κατά τον χρόνο επιστροφής, ορίζονται τα εξής:

«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 φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικά για αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α. από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες.

3. Με έγγραφη δήλωση που περιλαμβάνεται στην αίτηση επιστροφής του φορολογούμενου, το επιστρεπτέο ποσό παρακρατείται με σκοπό τον συμψηφισμό του με μελλοντικές οφειλές του φορολογούμενου.

4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36.

5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ «Τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής» ορίζονται τα εξής:

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 τον χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 72 του ΚΦΔ «Μεταβατικές διατάξεις», ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.».

Επειδή, στις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β ' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε με την Α.1153/2022 και ισχύει από 13/09/2022, ορίζεται ότι:

«[...] Άρθρο 2. 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 πράξεων 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.

Άρθρο 3. Το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της παρούσας 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 δύο (2) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 52 του νέου ΚΦΔ (ν. 5104/2024) «Τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής» ορίζονται τα εξής:

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

A. Οι διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού του ν. 2362/1995 άρθρο 90 παρ. 1 ν. 2362/1995: Άρθρο 90 παρ. 1 και 2 ν. 2362/1995: «Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.» 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής. Για τα τελωνειακά έσοδα ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 1165/1918 του Τελωνειακού Κώδικα, όπως ισχύει. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και επί ποσών που εισπράττονται από το Δημόσιο για λογαριασμό τρίτων.».

Άρθρο 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.».

Άρθρο 93 περ. β' ν. 2362/1995: «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπεται μόνο: α) Με την υποβολή της υποθέσεως 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 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.».

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

«Άρθρο 140: 1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου, πλην εκείνων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), παραγράφεται μετά την παρέλευση πενταετίας, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία (3) έτη, από την καταβολή. Για τα τελωνειακά έσοδα ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 32 του Τελωνειακού Κώδικα (ν.2960/2001, Α' 265). Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και επί ποσών που εισπράττονται από το Δημόσιο για λογαριασμό τρίτων.

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

Άρθρο 143: Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπεται 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, ως προς την έντοκη επιστροφή νομολογιακά έχουν κριθεί τα εξής::

A) Με τις υπ' αριθμ. 248-9/2008 αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκε ότι: «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, προβλεπομένη 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.»

B) 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 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.

Γ) Με την υπ' αριθμ. 686/2020 απόφαση του Τμήματος Β' του ΣτΕ, το Δικαστήριο βασίσθηκε στις ανωτέρω αποφάσεις και ειδικότερα:

«9. Επειδή, με τις αποφάσεις 248-9/2008 της Ολομελείας του Δικαστηρίου κρίθηκαν τα εξής: Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 8 παρ. 4 περίπτ. 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, προβλεπομένη 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 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 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. Από τις αποφάσεις αυτές προκύπτουν οι ακόλουθες, είτε ρητώς είτε εμμέσως συναγόμενες, ερμηνευτικές κρίσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας: Η αχρεώστητη καταβολή φόρου συνεπάγεται την καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ως αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβαλόντος τον φόρο λόγω μειώσεως της περιουσίας του κατά το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Η αμφισβήτηση ως προς τις σχετικές υποχρεώσεις του Δημοσίου - κύρια, καθ' όσον αφορά το ποσό του αχρεώστητου φόρου, και παρεπόμενη, καθ' όσον αφορά τους τόκους επί του ποσού αυτού - γεννά αντίστοιχες διοικητικές διαφορές, οι οποίες εγείρονται είτε με κοινή για αμφότερες τις υποχρεώσεις προσφυγή, στην οποία ο φορολογούμενος σωρεύει τα αντίστοιχα σχετικά αιτήματα, είτε με ιδιαίτερη προσφυγή για κάθε μία από αυτές. Συνεπώς, η διάγνωση με δικαστική απόφαση της αχρεώστητης καταβολής φόρου και της υποχρεώσεως του Δημοσίου να τόν επιστρέψει στον φορολογούμενο αποτελεί μεν προϋπόθεση για την διάγνωση της υποχρεώσεως του Δημοσίου να καταβάλει τόκους προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του φορολογούμενου, δεν είναι όμως αυτή η γενεσιουργός αιτία της τελευταίας αυτής υποχρεώσεως. Η υποχρέωση αυτή έχει ως γενεσιουργό αιτία την αχρεώστητη καταβολή του φόρου και διατηρείται μέχρι του χρόνου που το σχετικό ποσό επιστρέφεται στον φορολογούμενο. Κατά την διάταξη δε του άρθρου 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου, η εν λόγω παρεπόμενη υποχρέωση υφίσταται από την άσκηση της προσφυγής για την ικανοποίηση της κύριας απαιτήσεως του φορολογούμενου,

αποκλειομένης της εφαρμογής των άρθρων 340-346 και 910-911 του Αστικού Κώδικα οι οποίες προβλέπουν και προγενέστερο χρόνο τοκοφορίας των χρηματικών απαιτήσεων.

10. Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (ΔΕΕ), αν ένα κράτος μέλος εισέπραξε φόρους κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα, απορρέον από το ίδιο το ενωσιακό δίκαιο, επιστροφής όχι μόνον του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου αλλά και των αμέσως σχετιζομένων με αυτόν τον φόρο ποσών που το εν λόγω κράτος εισέπραξε ή παρακράτησε, όπως οι σχετικοί τόκοι. Ελλείπει ενωσιακής νομοθεσίας, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέψει τις προϋποθέσεις καταβολής των εν λόγω τόκων, περιλαμβανομένων των ρυθμίσεων που αφορούν στο επιτόκιο και τον τρόπο υπολογισμού αυτών, οι οποίες πρέπει να συνάδουν προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου, δηλαδή δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες αιτήσεις που στηρίζονται σε διατάξεις του εθνικού δικαίου ούτε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η ευρωπαϊκή έννομη τάξη, οι δε εθνικοί κανόνες σχετικώς, μεταξύ άλλων, προς τον υπολογισμό των τυχόν οφειλόμενων τόκων δεν πρέπει να καταλήγουν σε μη προσήκουσα αποζημίωση του υποκειμένου στον φόρο λόγω ζημίας του οφειλομένης σε αχρεώστητη καταβολή του φόρου (βλ. αποφάσεις ΔΕΕ της 18-4-2013, C-565/2011, Mariana Irimie, σκ. 21-26, της 19-7-2012, C-591/2010, Littlewoods Retail, σκ.24-34 και την σε αυτές παρατιθέμενη νομολογία). Δεν πληροί την ως άνω επιταγή εθνικό σύστημα, το οποίο περιορίζει τους τόκους στους γεγεννημένους από την επομένη της ημερομηνίας υποβολής της αίτησης επιστροφής του αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου, διότι η ζημία του αχρεωστήτως καταβαλόντος χωρεί κατ'αρχήν κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας της αχρεώστητης καταβολής του φόρου και της ημερομηνίας επιστροφής αυτού (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Mariana Irimie, σκ. 27-28). Εν όψει δε τούτων, έχει ήδη κριθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικος νόμων περί δικών του Δημοσίου αντίκεινται στο ενωσιακό δίκαιο, κατά το μέρος που ορίζουν ως χρόνο ενάρξεως της τοκοφορίας εκείνον της ασκήσεως της προσφυγής με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου (ΣτΕ 2812/2018, 412/2018, 2083/2017, 4054-5/2014 κ.ά).

11. Επειδή, από τις προεκτεθείσες κρίσεις του δικάσαντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η απόρριψη της προσφυγής της πρώτης αναιρεσείουσας στηρίχθηκε στην εκδοχή ότι, κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 περίπτ. έ του ν.δ. 4486/1965, του άρθρου 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου της 26.6/10.7.1944 και του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, δεν υποβάλλεται νομίμως, με ιδιαίτερη προσφυγή του φορολογούμενου, αίτημα επιδικάσεως τόκων επί ποσού φόρου αχρεωστήτως καταβληθέντος από αυτόν στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό αυτό έχει ήδη επιστραφεί σ' αυτόν κατόπιν δικαστικής αποφάσεως που διέγνωσε, κατόπιν προηγούμενης προσφυγής του, την αχρεώστητη καταβολή του φόρου. Η εκδοχή αυτή για την έννοια του νόμου είναι αντίθετη με τα κριθέντα με τις αποφάσεις 248-9/2008 και 2190/2014 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, όπως αυτά εκτέθηκαν στην σκέψη 9. Συνεπώς, είναι βάσιμοι οι ισχυρισμοί των αναιρεσειουσών περί του παραδεκτού της προβολής των δύο πρώτων λόγων αναιρέσεως από της απόψεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ.18/1989. Πρέπει δε οι λόγοι αυτοί αναιρέσεως να γίνουν και δεκτοί ως βάσιμοι, διότι, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και αντιθέτως προς όσα έκρινε το δικάσαν δικαστήριο, η πρώτη από τις αναιρεσειουσες εταιρείες νομίμως υπέβαλε με την ένδικη προσφυγή το αίτημα για την διάγνωση της υποχρέωσης του Δημοσίου να τής καταβάλει τόκους επί του ποσού του φόρου που αχρεωστήτως, όπως αποφάνθηκε το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με την 1722/2007 απόφασή του, η ίδια είχε καταβάλει, οι τόκοι δε οφείλονταν, σύμφωνα με το, κατ' αρχήν, εφαρμοστέο εν

προκειμένω άρθρο 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου, από την άσκηση της προσφυγής της για την κύρια απαίτηση μέχρι τον χρόνο εξοφλήσεως του χρέους του Δημοσίου, δηλαδή από 26.10.2000, σύμφωνα και με το (επικουρικό) αίτημα της ένδικης προσφυγής. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου, ο νομοθέτης όρισε ως χρόνο από τον οποίο πρέπει να αποκατασταθεί η μείωση της περιουσιακής ζημίας του δανειστή (εν προκειμένω του αχρεωστήτως καταβαλόντος) τον χρόνο ασκήσεως της αγωγής (εν προκειμένω της προσφυγής) για την κύρια απαίτησή του κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στο άρθρο 345 του Αστικού Κώδικα.

12. Επειδή, καίτοι από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ουδόλως προκύπτει αν με την 1722/2007 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών διατάχθηκε η επιστροφή στην πρώτη αναιρεσεύουσα ποσού του φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 ως κατά παράβαση διατάξεων του ενωσιακού δικαίου καταβληθέντος, το δικάσαν δικαστήριο εξέτασε λόγο της ένδικης προσφυγής ότι η υποχρέωση του Δημοσίου να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου ήταν επιβεβλημένη από τους κανόνες του ενωσιακού δικαίου ως εάν οι κανόνες αυτοί είχαν πράγματι εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, ως εάν δηλαδή η επιστροφή του φόρου είχε πράγματι διαταχθεί λόγω παραβάσεως τέτοιων διατάξεων, όπως ισχυρίσθηκε η πρώτη αναιρεσεύουσα με την ένδικη προσφυγή της. Τον λόγο δε αυτόν απέρριψε ως αβάσιμο με την ίδια, κατ'ουσίαν, αιτιολογία, με την οποία απέρριψε και τους στηριζόμενους στις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου, ότι δηλαδή δεν συνέτρεχαν εν προκειμένω οι διαδικαστικές προϋποθέσεις του εθνικού νόμου για την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Η κρίση αυτή, η οποία ήδη κρίθηκε ως μη νομίμως αιτιολογημένη, έρχεται και σε αντίθεση με τα γενόμενα δεκτά με την απόφαση ΔΕΕ της 18-4-2013, C-565/2011, Mariana Irimie ως προς την αρχή της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου, κατά τους βάσιμους ισχυρισμούς των αναιρεσειουσών περί παραδεκτής προβολής του τέταρτου λόγου αναιρέσεως από της απόψεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, ο λόγος δε αυτός πρέπει να γίνει δεκτός και ως βάσιμος, διότι, εάν πράγματι με την 1722/2007 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών διατάχθηκε η επιστροφή στην πρώτη αναιρεσεύουσα ποσού του φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 ως κατά παράβαση διατάξεων του ενωσιακού δικαίου καταβληθέντος, όπως αυτή ισχυρίσθηκε με την ένδικη προσφυγή, νομίμως ζητήθηκε με την προσφυγή αυτή η καταβολή τόκων επί του ποσού αυτού, οι τόκοι δε οφείλονταν, στην περίπτωση αυτή, από τον χρόνο της αχρεώστητης καταβολής του φόρου (πρβ ΣτΕ 4054-5/2014 σκ.8). Είναι δε διάφορο το ζήτημα, αν, εν όψει των περιλαμβανομένων στην ένδικη προσφυγή αιτημάτων, μπορεί να επιδικασθεί χρηματικό ποσό που προκύπτει από τόκους υπολογιζόμενους από τον χρόνο της αχρεώστητης καταβολής του φόρου...».

Δ) Και με την πρόσφατη υπ' αριθμ. 1684/2023 απόφαση του Τμήματος Β' του ΣτΕ, ως προς την παραγραφή της αξίωσης από τόκους κρίθηκαν τα εξής:

«3. Επειδή, καθ' ερμηνεία των άρθρων 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 (Α' 127) και 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου (κ.δ/γμα της 26.6/10.7.1944, Α' 139) έχει κριθεί ότι, για την αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας που προκλήθηκε από την αχρεώστητη καταβολή φόρου, μπορούν να ζητηθούν τόκοι είτε με τη σώρευση σχετικού αιτήματος στην προσφυγή, με την οποία ζητείται η επιστροφή των φόρων (βλ. άρθρο 8 παρ. 4 του ν.δ/τος 4486/1965, Α' 131), είτε και με μεταγενεστερως υποβληθείσα στη διοίκηση αυτοτελή αίτηση ή με ιδιαίτερη προσφυγή, με μοναδικό αίτημα την καταβολή των αναλογούντων τόκων (ΣτΕ Ολομέλεια 248-249/2008, ΣτΕ 686/2020 κ.ά.). Στις περιπτώσεις, εξάλλου, που ο φόρος επεβλήθη, όπως εν προκειμένω, κατά παράβαση των κανόνων του ενωσιακού δικαίου (βλ. παρακάτω, σκέψη 5), τόκοι οφείλονται μεν από την αχρεώστητη καταβολή του φόρου (ΣτΕ 686/2020, 689/2020

2812/2018, 412/2018, 2083/2017, 4054-5/2014, 4565/2014 κ.ά., βλ. και ΔΕΕ, απόφαση της 18.4.2013, C-565/11,, απόφαση της 19.7.2012, C-591/10,, απόφαση της 12.3.2011 κ.ά.), η επιδίκασή τους, εν τούτοις, τελεί υπό την επιφύλαξη της μη παραγραφής των σχετικών αξιώσεων κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης ή άσκησης της προσφυγής για τους τόκους, η οποία αποτελεί κατά νόμον προϋπόθεση για την καταβολή τους (βλ. ΣτΕ 3385/2015, πρβλ. ΣτΕ 2909-2909/2019 και 3458/2014).

4. Επειδή, για την παραγραφή των αξιώσεων επί αχρεώστητης καταβολής τόκων εφαρμόζονται, ελλείψει ειδικότερης νομοθετικής ρύθμισης, οι διατάξεις του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (Κ.Δ.Λ., ν. 2362/1995, Α' 247), στο άρθρο 90 παρ. 1 του οποίου ορίζεται ότι «οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής». Ο ίδιος Κώδικας ορίζει, περαιτέρω, στο άρθρο 93 ότι, υπό την επιφύλαξη ειδικότερων διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) Με την υποβολή της υποθέσεως 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 αιτήσεως για την πληρωμή της απαίτησεως . . . Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως . . . γ) . . . ». Από τις διατάξεις αυτές, ερμηνευόμενες σε συνδυασμό με όσα εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, συνάγεται ότι η παραγραφή της αξίωσης για την καταβολή τόκων επί καταβληθέντος κατά παράβαση του ενωσιακού δικαίου φόρου είναι πενταετής και αρχίζει κατ' αρχήν από την αχρεώστητη καταβολή του φόρου, η οποία αποτελεί και τη γενεσιουργό αιτία της αξίωσης για τους τόκους (βλ. ΣτΕ 686/2020). Δεδομένου, εξάλλου, ότι, για την καταβολή των τόκων απαιτείται, κατά τα ήδη εκτεθέντα, η υποβολή σχετικού αιτήματος, η παραγραφή της αντίστοιχης αξίωσης διακόπτεται είτε με αίτηση προς τη διοίκηση [ή με ενδικοφανή προσφυγή (βλ. ΣτΕ 320/2020, 1497-1498/20201 κ.ά.)], είτε με προσφυγή, με τις οποίες ζητείται η έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ή, αυτοτελώς, η καταβολή των αναλογούντων τόκων. Με την προσφυγή (ή την αίτηση) αυτή - η οποία συνιστά την κατ' άρθρο 93 περ. α' του Κ.Δ.Λ. «υποβολή της υπόθεσης στο δικαστήριο» (ή την κατ' άρθρο 93 περ. β' αίτηση στην «αρμόδια δημόσια αρχή για την πληρωμή της απαίτησεως») - μπορούν να ζητηθούν τόκοι μόνον για την προγενέστερη της ασκήσεως της προσφυγής (ή της υποβολής της αιτήσεως) πενταετία και όχι για προγενέστερα χρονικά διαστήματα που ανάγονται στην αχρεώστητη καταβολή του φόρου. Διακοπή της παραγραφής της αξίωσης για τους τόκους δεν επέρχεται, αντιθέτως, με την άσκηση της προσφυγής, με την οποία ζητείται απλώς και μόνον η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, χωρίς να ασκεί, από της απόψεως αυτής, επιρροή το γεγονός ότι η απαίτηση για τους τόκους είναι παρεπόμενη της απαίτησης για την επιστροφή του φόρου. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, συνεπαγόμενη την υποχρέωση καταβολής τόκων για χρονικό διάστημα προγενέστερο της κατ' άρθρο 90 παρ. 1 του Κ.Δ.Λ. πενταετίας από την υποβολή της σχετικής αίτησης ή την άσκηση της προσφυγής περί έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ή περί καταβολής των αναλογούντων τόκων, δυσχερώς εναρμονίζεται με τον σκοπό των διατάξεων για την παραγραφή των απαιτήσεων κατά του Δημοσίου, με τις οποίες, πέραν της ταχείας εκκαθάρισης των σχετικών εκκρεμοτήτων για λόγους ορθολογικότερου οικονομικού προγραμματισμού του κράτους (πρβλ. ΣτΕ 1751/2017), επιδιώκεται ο κατά χρόνον περιορισμός της επιβάρυνσης του κρατικού προϋπολογισμού με τόκους παρελθόντων ετών, για την υποχρέωση καταβολής των οποίων το Δημόσιο καθίσταται ενήμερο σε χρόνο απέχοντα πέραν της πενταετίας από το γεγονός που αποτέλεσε τη γενεσιουργό αιτία της αντίστοιχης αξίωσης (αχρεώστητη καταβολή φόρου) και, κατ' επέκταση, για την

αποτροπή του κινδύνου ανατροπής του οικονομικού του προγραμματισμού μετά την πάροδο μακρού και μη δυνάμενου εκ των προτέρων να προσδιορισθεί χρονικού διαστήματος.

.....

7. Επειδή, με τον μοναδικό λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η κατ' άρθρο 93 περ. α' του Κ.Δ.Λ. διακοπή της πενταετούς παραγραφής της αξίωσης για τους τόκους δεν επέρχεται μόνον με την προσφυγή, στην οποία έχει περιληφθεί το αίτημα περί καταβολής τους, όπως εσφαλμένως έκρινε το δικάσαν διοικητικό εφετείο, αλλά και με την προσφυγή, με την οποία, χωρίς να έχει περιληφθεί τέτοιο αίτημα, ζητείται η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, επί του οποίου υπολογίζονται οι τόκοι. Κατά τους ειδικότερους ισχυρισμούς της αναιρεσεύουσας, για τη διακοπή της παραγραφής της παρεπόμενης αξίωσης για τους τόκους δεν απαιτείται να έχει εισαχθεί ενώπιον δικαστηρίου η διαφορά που αφορά την ικανοποίηση της συγκεκριμένης απαίτησης, αλλά αρκεί η εισαγωγή της κύριας υπόθεσης που αφορά το αχρεώστητο ή μη του καταβληθέντος φόρου, ζήτημα που αποτελεί προϋπόθεση για την επιδίκαση των τόκων. Οι όροι αυτοί συντρέχουν, κατά την αναιρεσεύουσα, στην προκειμένη περίπτωση, στην οποία η προκληθείσα, με την αρχική προσφυγή, κύρια διαφορά συνίστατο στην αμφισβήτηση της υποχρέωσης προς καταβολή φόρου εισοδήματος, η δε παρούσα διαφορά αφορά το έντοκο της επιστροφής του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, με αποτέλεσμα, εφόσον αμφοτέρες οι προσφυγές έχουν κοινή βάση την οφειλή ή μη του εν λόγω φόρου, με την άσκηση της πρώτης εξ αυτών (13.9.1996) να έχει διακοπεί η παραγραφή της αξίωσης για καταβολή τόκων, παρά το γεγονός ότι τέτοιο παρεπόμενο αίτημα δεν είχε περιληφθεί στην προσφυγή αυτή, αλλά στη μεταγενεστέρως ασκηθείσα. Προς θεμελίωση, του κατ' άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ/τος 18/1989 παραδεκτού της κρινομένης αιτήσεως, η αναιρεσεύουσα ισχυρίζεται ότι, επί του ανακύπτοντος στο πλαίσιο της παρούσας υπόθεσης νομικού ζητήματος - αν, δηλαδή, η παραγραφή της αξίωσης προς καταβολή τόκων διακόπτεται με την προσφυγή, με την οποία ζητείται η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου - υφίσταται αντίθετη προς την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 2317/2013, 295/2011 και 4034/2010) και του Αρείου Πάγου (ΑΠ Ολομέλεια 1327/1986, ΑΠ 1704/2013, 599/2013, 1674/2002).

.....

9. Επειδή, κατόπιν τούτων, ο υπό εξέταση λόγος αναιρέσεως, όπως προβάλλεται, είναι απορριπτέος ως अपαράδεκτος, κατ' άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ/τος 18/1989, όπως ισχύει, είναι, όμως, εν πάση περιπτώσει, απορριπτέος και ως αβάσιμος ενόψει όσων έχουν ήδη εκτεθεί στις σκέψεις 3 και 4 της παρούσας αποφάσεως. Και τούτο, διότι το δικάσαν δικαστήριο νομίμως δέχθηκε ότι, εφόσον στη χρονικώς προγενέστερη προσφυγή της αναιρεσεύουσας δεν είχε περιληφθεί αίτημα περί έντοκης επιστροφής του σχετικώς αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, η κατ' άρθρο 90 παρ. 1 του Κ.Δ.Λ. πενταετής παραγραφή της αξίωσης περί καταβολής των αναλογούντων τόκων δεν διακόπηκε με την άσκηση της αρχικής προσφυγής, ούτε, άλλωστε, ξεκίνησε νέα παραγραφή, ισόχρονη με την αρχική, από της δημοσιεύσεως της επ' αυτής εφετειακής απόφασης (ΔΕφΑθ 3703/2003), με την οποία κρίθηκε τελεσιδίκως το ζήτημα του αχρεώστητου του καταβληθέντος φόρου.... Μόνον, εξάλλου, το γεγονός ότι η αρχική και η μεταγενέστερη προσφυγή είχαν ως κοινή βάση το αχρεώστητο της καταβολής του φόρου δεν προσδίδει, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσεύουσα, στη χρονικώς προγενέστερη εξ αυτών τον χαρακτήρα της κατ' άρθρο 93 περ. α' του Κ.Δ.Λ. «υποβολής της υποθέσεως σε δικαστήριο», δεδομένου ότι για τη διακοπή της παραγραφής της αξίωσης για την καταβολή των τόκων απαιτείται, κατά τα ήδη εκτεθέντα (βλ. σκέψη 4), η ενώπιον δικαστηρίου εισαγωγή της υπόθεσης που αφορά τη συγκεκριμένη αξίωση και όχι την αξίωση για την επιστροφή των

αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, χωρίς να ασκεί, από της απόψεως αυτής, επιρροή ότι μεταξύ αυτών υπάρχει σχέση κύριας και παρεπόμενης αξίωσης (πρβλ. ΣΤΕ 2304/2013 και 4024/2010, με τις οποίες έχει κριθεί ότι η παραγραφή των αξιώσεων κατά του Δημοσίου διακόπεται με την άσκηση αγωγής για τη συγκεκριμένη αξίωση και όχι με την άσκηση αγωγής για άλλη αξίωση, πηγάζουσα από την αυτή αιτία, ακόμη και αν η αγωγή αυτή είναι παρεμπίπτουσα). Απορριπτέοι, για τους λόγους αυτούς, είναι οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της αναιρεσείουσας, η οποία, άλλωστε, είχε τη δυνατότητα να σωρεύσει το αίτημα για την καταβολή των τόκων στην προσφυγή, με την οποία είχε ζητήσει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.»

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).

Επειδή, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη διάταξη του άρθρου 53 παρ. 2 ΚΦΔ (άρθρου 52 του Νέου ΚΦΔ), τόκοι οφείλονται μόνο εφόσον δεν καταστεί δυνατή η ολοκλήρωση της διαδικασίας επιστροφής του φόρου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας 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 (άρθρου 52 του Νέου 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. 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, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις και την πρόσφατη νομολογία συνάγεται ότι η αξίωση για καταβολή τόκων από το Δημόσιο, στην περίπτωση αχρεώστητης καταβολής φόρου, γεννάται και καθίσταται δικαστικώς επιδιώξιμη από το χρόνο ασκήσεως της προσφυγής του φορολογούμενου, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα περί επιστροφής φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως. Συνεπώς, εάν στην προσφυγή αυτή δεν έχει περιληφθεί και αίτημα

περί καταβολής τόκων, ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να ζητήσει μεταγενεστέρως, με ξεχωριστή προσφυγή, τους τόκους λόγω της αχρεώστητης καταβολής έως την εξόφληση αυτών, στην περίπτωση δε αυτή η παραγραφή είναι πενταετής και αρχίζει από την άσκηση της πρώτης προσφυγής.

Με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (εν προκειμένω του 4270/2014) η παραγραφή της αξίωσης τόκων διακόπτεται μόνο με την υποβολή ειδικού αιτήματος περί καταβολής τόκων, είτε με προσφυγή στην οποία περιλαμβάνεται το αίτημα αυτό, είτε με σχετική αίτηση στο Δημόσιο.

Δε διακόπτεται, όμως, με την προσφυγή με την οποία ζητείται η επιστροφή του φόρου, χωρίς να περιλαμβάνεται σε αυτήν αίτημα περί επιδικάσεως τόκων, ανεξαρτήτως εάν οι τόκοι συνιστούν αξίωση παρεπόμενη εκείνης της επιστροφής του φόρου. Τούτο δε διότι, υπό την αντίθετη εκδοχή, θα ήταν δυνατή η καταστρατήγηση των περί παραγραφής διατάξεων του άρθρου 140 του 4270/2014, μέσω της ασκήσεως της μεταγενέστερης προσφυγής για τους τόκους μετά την συμπλήρωση της παραγραφής (βλ. ΔΕΦΑΘ 2660/2019, 1242/2015, ΔΠΛ Α359/2019, πρβλ. ΣΤΕ 2304/2013 4024/2010, ΑΠ 40/1996).

Περαιτέρω, και στην πρόσφατη απόφαση 1684/2023 του ΣΤΕ, στο σκεπτικό αυτής, αναφέρεται ότι για την παραγραφή της αξίωσης των τόκων, εφαρμόζονται ελλείψει ειδικότερης νομοθετικής ρύθμισης οι προαναφερθείσες διατάξεις του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (εν προκειμένω του 4270/2014). Από τις διατάξεις αυτές, συνάγεται ότι η παραγραφή της αξίωσης για την καταβολή τόκων είναι πενταετής και αρχίζει κατ' αρχήν από την αχρεώστητη καταβολή του φόρου, η οποία αποτελεί και τη γενεσιουργό αιτία της αξίωσης για τους τόκους (βλ. ΣΤΕ 686/2020). Δεδομένου, εξάλλου, ότι για την καταβολή των τόκων απαιτείται, κατά τα ήδη εκτεθέντα, η υποβολή σχετικού αιτήματος, η παραγραφή της αντίστοιχης αξίωσης διακόπτεται είτε με αίτηση προς τη διοίκηση [ή με ενδικοφανή προσφυγή (βλ. ΣΤΕ 320/2020, 1497-1498/20201 κ.ά.)], είτε με προσφυγή, με τις οποίες ζητείται η έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ή, αυτοτελώς, η καταβολή των αναλογούντων τόκων. Με την προσφυγή (ή την αίτηση) αυτή μπορούν να ζητηθούν τόκοι μόνον για την προγενέστερη της ασκήσεως της προσφυγής (ή της υποβολής της αιτήσεως) πενταετία και όχι για προγενέστερα χρονικά διαστήματα που ανάγονται στην αχρεώστητη καταβολή του φόρου. Διακοπή της παραγραφής της αξίωσης για τους τόκους δεν επέρχεται, αντιθέτως, με την άσκηση της προσφυγής, με την οποία ζητείται απλώς και μόνον η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, χωρίς να ασκεί, από της απόψεως αυτής, επιρροή το γεγονός ότι η απαίτηση για τους τόκους είναι παρεπόμενη της απαίτησης για την επιστροφή του φόρου. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, συνεπαγόμενη την υποχρέωση καταβολής τόκων για χρονικό διάστημα προγενέστερο της κατ' άρθρο 90 παρ. 1 του Κ.Δ.Λ. (140 παρ.1 νέου ΚΔΛ) πενταετίας από την υποβολή της σχετικής αίτησης ή την άσκηση της προσφυγής περί έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ή περί καταβολής των αναλογούντων τόκων, δυσχερώς εναρμονίζεται με τον σκοπό των διατάξεων για την παραγραφή των απαιτήσεων κατά του Δημοσίου, με τις οποίες, πέραν της ταχείας εκκαθάρισης των σχετικών εκκρεμοτήτων για λόγους ορθολογικότερου οικονομικού προγραμματισμού του κράτους (πρβλ. ΣΤΕ 1751/2017), επιδιώκεται ο κατά χρόνον περιορισμός της επιβάρυνσης του κρατικού προϋπολογισμού με τόκους παρελθόντων ετών, για την υποχρέωση καταβολής των οποίων το Δημόσιο καθίσταται ενήμερο σε χρόνο απέχοντα πέραν της πενταετίας από το γεγονός που αποτέλεσε τη γενεσιουργό αιτία της αντίστοιχης αξίωσης (αχρεώστητη καταβολή φόρου) και, κατ' επέκταση, για την αποτροπή του κινδύνου ανατροπής του οικονομικού του προγραμματισμού μετά την πάροδο μακρού και μη δυνάμενου εκ των προτέρων να προσδιορισθεί χρονικού διαστήματος.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας οι παρακάτω οριστικές πράξεις:

- α) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2002, ποσού 30.000,00 ευρώ,
- β) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2003, ποσού 368.035,35 ευρώ,
- γ) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2005, ποσού 8.790,00 ευρώ,
- δ) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2006, ποσού 59.290,00 ευρώ,
- ε) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2007, ποσού 109.992,00 ευρώ,
- στ) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2009, ποσού 10.790,00 ευρώ,
- ζ) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2010, ποσού 257.000,00 ευρώ,
- η) υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2011, ποσού 9.000,00 ευρώ.

Κατά του συνόλου των ως άνω καταλογιστικών πράξεων, ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας ενδικοφανείς προσφυγές, οι οποίες απορρίφθηκαν σιωπηρά. Κατά των εν λόγω σιωπηρών απορρίψεων ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμ.δικαστική προσφυγή, η οποία έγινε εν μέρει δεκτή με τη με αριθμ.απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά.

Ειδικότερα, με την ως άνω απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά ακυρώθηκαν ολικώς οι με αριθμ. υπ' αριθμ. πράξεις, και μερικώς οι υπ' αριθμ.πράξεις.

Κατά της ανωτέρω απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, κατά το μέρος που απορρίφθηκε η προσφυγή του (ήτοι τις με αριθμ. πράξεις), ο προσφεύγων άσκησε την ΕΠ αίτηση αναθεώρησης (κατ' άρθρο 101 επόμε. του ΚΔιοικΔικ) ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά. Στη συνέχεια, και ενώ εκκρεμούσε η ως άνω υπόθεση, ζήτησε υποβάλλοντας σχετική αίτηση την κατ' άρθρο 16 του ν. 4714/2020 επίλυση της διαφοράς, προβάλλοντας κατ' αρχάς ως λόγο της αίτησης αναθεώρησης την έκδοση της 2319/2021 απόφασης του ΣτΕ, και στη συνέχεια το μοναδικό ισχυρισμό κατά τον οποίο, σύμφωνα με την απόφαση αυτή του ΣτΕ, έχουν καταργηθεί πλήρως τα πρόστιμα για παραβάσεις του ΚΒΣ δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015. Περαιτέρω, με το από συμπληρωματικό υπόμνημα ενώπιον της Επιτροπής, ο προσφεύγων επικαλούμενος ως νεότερο στοιχείο την υπ' αριθμ. 2783/2022 απόφαση του ΣτΕ ζήτησε την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 περ. η' σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 του ΚΦΔ. 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. και πρακτικά εξώδικης επίλυσης. Το προς καταβολή ποσό προσδιορίστηκε με τα ανωτέρω πρακτικά στο συνολικό ποσό των 1.250,00 ευρώ (625,00+625,00), 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.

Δεδομένου ότι από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας είχαν εισπραχθεί για τις επίμαχες πράξεις προστίμων ΚΒΣ ποσά συνολικού ύψους 625.930,92 ευρώ (κεφάλαιο και προσαυξήσεις) και συνεπώς προέκυψε υποχρέωση επιστροφής αυτών, τόσο κατά κεφάλαιο όσο και κατά προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής, ο προσφεύγων αιτήθηκε στις μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου προς τις αρμόδιες υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και ΚΕΒΕΙΣ), αλλά και μέσω της πλατφόρμας my aade αιτήματα, την επιστροφή, και δη έντοκη, από το χρόνο καταβολής ή είσπραξης των ποσών που αχρεωστήτως καταβλήθηκαν. Στη συνέχεια, το ΚΕΒΕΙΣ Αττικής προέβη στην έκδοση των κάτωθι ΑΦΕΚ, συνολικού ποσού 625.413,24 ευρώ:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΦΕΚ	ΠΟΣΟ
ΑΦΕΚ	183.500,00
ΑΦΕΚ	54.996,00
ΑΦΕΚ	5.826,82
ΑΦΕΚ	251.975,69
ΑΦΕΚ	81.622,54
ΑΦΕΚ	47.492,19
ΣΥΝΟΛΟ	625.413,24

Στη συνέχεια ο προσφεύγων με το από αίτημά του προς τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και ΚΕΒΕΙΣ αιτήθηκε την έντοκη επιστροφή του παραπάνω ποσού, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος σύμφωνα με τα με αριθμ. πρωτ. και πρακτικά της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών. Κατά της από ρητής απόρριψης του έντοκου της ως άνω αίτησης έντοκης επιστροφής, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία με τη με αριθμ. απόφαση απέρριψε την ως άνω προσφυγή.

Όσον αφορά επομένως τις λοιπές πράξεις που καταλογίστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και ακυρώθηκαν με τη με αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, από τα στοιχεία του φακέλου και τα διαθέσιμα στο πληροφοριακό σύστημα του Taxis στοιχεία προκύπτει ότι έχουν βεβαιωθεί, εισπραχθεί, διαγραφεί και επιστραφεί σε εκτέλεση της εν λόγω απόφασης του Δικαστηρίου τα παρακάτω ποσά:

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ	ΑΡΧΙΚΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	ΕΙΣΠΡΑΞΗ	ΔΙΑΓΡΑΦΗ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	ΑΠΟΦΑΣΗ
.....	15.000,00	16.987,41		16.987,41
.....	4.395,00	1.650,00	3.202,76	1.650,00
.....	29.645,00		29.645,00	
.....	5.395,00		5.395,00	
.....	128.500,00		128.500,00	
.....	4.500,00		4.500,00	
ΣΥΝΟΛΟ	187.435,00	18.637,41	171.242,76	18.637,41	

Το σύνολο των ως άνω ποσών διαγράφηκαν/επιστράφηκαν στον προσφεύγοντα με το από ΑΦΕΚ της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Με βάση τα παραπάνω:

- Σχετικά με τα ποσά των με αριθμ. πράξεων επιβολής προστίμου που εισπράχθηκαν και επιστράφηκαν στον προσφεύγοντα δυνάμει των με αριθμ. πρωτ. και πρακτικών της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, καθώς και την έντοκη επιστροφή αυτών, η Υπηρεσία μας έχει ήδη αποφανθεί με τη με αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Ως εκ τούτου **απαραδέκτως ο προσφεύγων στρέφεται κατά της αρνητικής απάντησης που αφορά την καταβολή τόκων επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών που προέκυψαν από τις εν λόγω πράξεις.**

- Σχετικά με τα ποσά των πράξεων επιβολής προστίμου, όπως προαναφέρθηκε, εκδόθηκαν τα με αριθμ. ΑΦΕΚ της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και ως εκ τούτου, **παρά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, δεν εκκρεμεί κάποιο ποσό για επιστροφή προς αυτόν.**

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) να έχει υποβληθεί διακριτό αίτημα περί καταβολής τόκων εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, καθόσον μόνο το αίτημα επιστροφής του φόρου δεν εμπεριέχει ούτε περιλαμβάνει απαραίτητα και αίτημα καταβολής τόκων (ΣΤΕ 1684/2023).

Επειδή, ως προς το υπό κρίση αίτημα του προσφεύγοντος περί καταβολής τόκων επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων που διαγράφηκαν με την εκδοθείσα απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά και τα με αριθμ. πρωτ. πρακτικά της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών αναφέρονται τα εξής:

- Όσον αφορά τις με αριθμ. καταλογιστικές πράξεις, η Υπηρεσία μας έχει ήδη αποφανθεί με την υπ' αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

- Όσον αφορά τις με αριθμ. καταλογιστικές πράξεις διεγράφησαν μόνο τα βεβαιωμένα ποσά, καθώς δεν είχε καταβληθεί από τον προσφεύγοντα/εισπραχθεί από τη φορολογική αρχή, κάποιο ποσό προς εξόφληση των εν λόγω πράξεων ως εκ τούτου δεν υφίσταται περίπτωση αχρεώστητης καταβολής.

- Όσον αφορά τις υπ' αριθμ. καταλογιστικές πράξεις, δυνάμει των οποίων καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα και εισπράχθηκε από την φορολογική διοίκηση συνολικό ποσό **18.637,41 ευρώ**, το οποίο κρίθηκε τελικώς ως αχρεωστήτως καταβληθέν με βάση την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, 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 σύρρευση σχετικού αιτήματος με την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή, αλλά ούτε

και με την αριθμ.δικαστική προσφυγή. Για πρώτη φορά, και κατόπιν επιστροφής των ως άνω ποσών από την φορολογική διοίκηση εντός του έτους 2017, ο προσφεύγων ζήτησε επιστροφή και δη έντοκη εντός του έτους 2024 με το υπό κρίση αίτημά του για ποσά που είχε καταβάλει τα έτη 2014 και 2017.

Ήτοι, εν προκειμένω, δεν υφίστανται οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις της έντοκης επιστροφής, καθώς ο προσφεύγων ουδέποτε μέχρι την επιστροφή του φόρου από τη φορολογική διοίκηση (επιστροφή εντός του έτους 2017) υπέβαλε αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, ώστε να πηγάζει και σχετική αξίωση καταβολής τόκων, ως απαιτείται άλλωστε από τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ, και ουδέποτε επίσης υπέβαλε και διακριτό αίτημα αξίωσης καταβολής τόκων εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, ώστε να διακοπεί και ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για καταβολή τόκων, ως προβλέπουν και απαιτούν οι σχετικές διατάξεις περί παραγραφής του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού και ως άλλωστε έχει κριθεί και από την πρόσφατη νομολογία.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή το με αριθμ. πρωτ.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 απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της απότεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της με αριθμ. πρωτ.αίτησής του για την επιστροφή ποσού 191.937,45 ευρώ νομιμοτόκως.

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.