



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/01/2025

Αριθμός απόφασης: 84

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

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 1064/28.04.2017 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».

δ. 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 της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στη κατά της από απάντησης του Προϊσταμένου του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής επί του με αριθμ. πρωτ.αιτήματος έντοκης επιστροφής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την απόαπάντηση του Προϊσταμένου του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής επί του με αριθμ. πρωτ.αιτήματος έντοκης επιστροφής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής.

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

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

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ.απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 27^ο Τριμελές), έγινε δεκτή η με αριθμό κατάθεσηςπροσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας, ακυρώθηκε η με αριθμ.απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και διατάχθηκε η αρμόδια φορολογική αρχή να προβεί στην επιστροφή ΦΜΑ ύψους 64.835,75 ευρώ που καταβλήθηκε αχρεωστήτως από την προσφεύγουσα. Σε εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης η φορολογική Διοίκηση προέβη στην επιστροφή του εν λόγω ΦΜΑ δυνάμει των υπ' αριθμ. 32 και 33/2-5-2024 ΑΦΕΚ.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε μέσω της πλατφόρμας «myaade – τα αιτήματά μου» την απόκαι με αριθμ. πρωτ.αίτησή της, με την οποία ζήτησε τη συμμόρφωση της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις, την εφαρμογή των με αριθμ. 2190/2014 και 686/2020 αποφάσεων του ΣτΕ και την άμεση και έντοκη επιστροφή του ποσού των 64.835,75 ευρώ που είχε καταβάλει αχρεωστήτως.

Σε απάντηση το ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής ενημέρωσε την προσφεύγουσα ότι για τον εν λόγω ΑΦΜ δεν εμφανίζεται πλέον επιστρεπτέο ποσό.

Κατά της ως άνω απάντησης, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά να ακυρωθεί η άρνηση – παράλειψη του Ελληνικού Δημοσίου να της καταβάλει τόκους για το ποσό των 64.835,75 ευρώ, δεδομένου ότι η έντοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων τόκων ζητήθηκε ρητά από αυτήν στις 20/06/2024, οπότε και κατέθεσε ηλεκτρονικά αίτηση για άμεση και έντοκη επιστροφή του ποσού αυτού, επικαλούμενη τα παρακάτω:

- Σύμφωνα με την υφιστάμενη νομολογία, οι καταβλητέοι στην εταιρεία τόκοι θα πρέπει να υπολογιστούν από την ημερομηνία καταβολής των σχετικών ποσών από αυτήν, όπως αυτές παρατίθενται με ακρίβεια στην προσφυγή, ενώ δεν τίθεται κανένα θέμα παραγραφής της σχετικής της αξίωσης, δεδομένης της άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής από το έτος 2021, η οποία διέκοψε και την παραγραφή της αξίωσής της για την καταβολή τόκων.
- Όσον αφορά στα ποσά, τα οποία θα πρέπει το Ελληνικό Δημόσιο να της καταβάλει ως Τόκους ανά ποσό που κατέβαλε αυτά προκύπτουν ως εξής, με βάση το επιτόκιο 6%, τις ημερομηνίες, κατά τις οποίες καταβλήθηκαν τα ποσά αυτά από την εταιρεία και την ημερομηνία επιστροφής των ποσών αυτών σε αυτήν κατά την 23-5-2024: Για το ποσό των 46.350,00 ευρώ να υπολογιστούν τόκοι από την 4.7.2019 και έως την πλήρη εξόφληση και για το ποσό των 18.485,75 ευρώ να υπολογιστούν τόκοι από την 3.9.2019 και έως την πλήρη εξόφληση.
- Σύμφωνα με τις αποφάσεις 248-9/2008 της Ολομέλειας του ΣτΕ 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.
- Από τις ανωτέρω αποφάσεις καθώς και τη με αριθμ. 2190/2014 απόφαση ΣτΕ, προκύπτει ότι 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.

- 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).

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. 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. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α 97).»

Επειδή στις διατάξεις άρθρου 53 του ν. 4174/2014 (πλέον άρθρου 52 νέου 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.

.....

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, κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του ΚΦΔ εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013** (ΦΕΚ Β ' 19/10-1-2014) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία καθορίσθηκε ως επιτόκιο υπολογισμού των κατ' άρθρο 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. τόκων «το επιτόκιο των 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» (βλ. άρθρα 2 και 3). Η ισχύς της υπουργικής αυτής αποφάσεως άρχεται, κατά ρητή πρόβλεψη αυτής (βλ. άρθρο 4), από 1.1.2014.

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. 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, 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.

Επειδή, οι ανωτέρω κρίσεις επαναλήφθηκαν με την υπ' αριθμ. **686/2020** απόφαση του Τμήματος Β' του ΣτΕ, στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«11. Επειδή, από τις προεκτεθείσες κρίσεις του δικάσαντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η απόρριψη της προσφυγής της πρώτης αναιρεσεύουσας στηρίχθηκε στην εκδοχή ότι, κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 περίπτ. ε' του ν.δ. 4486/1965, του άρθρου 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου της 26.6/10.7.1944 και του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, δεν υποβάλλεται νομίμως, με ιδιαίτερη προσφυγή του φορολογούμενου, αίτημα επιδικάσεως τόκων επί ποσού φόρου αχρεωστήτως καταβληθέντος από αυτόν στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό αυτό έχει ήδη επιστραφεί σ' αυτόν κατόπιν δικαστικής αποφάσεως που διέγνωσε, κατόπιν προηγούμενης προσφυγής του, την αχρεώστητη καταβολή του φόρου. Η εκδοχή αυτή για την έννοια του νόμου είναι αντίθετη με τα κριθέντα με τις αποφάσεις 248-9/2008 και

2190/2014 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, όπως αυτά εκτέθηκαν στην σκέψη 9. Συνεπώς, είναι βάσιμοι οι ισχυρισμοί των αναιρεσειουσών περί του παραδεκτού της προβολής των δύο πρώτων λόγων αναιρέσεως από της απόψεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ.18/1989. Πρέπει δε οι λόγοι αυτοί αναιρέσεως να γίνουν και δεκτοί ως βάσιμοι, διότι, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και αντιθέτως προς όσα έκρινε το δικάσαν δικαστήριο, η πρώτη από τις αναιρεσειούσες 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 αναιρεσειούσα 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 αναιρεσειούσα 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 αναιρεσειούσα ποσού του φόρου εισοδήματος οικονομικού

έτους 2000 ως κατά παράβαση διατάξεων του ενωσιακού δικαίου καταβληθέντος, όπως αυτή ισχυρίστηκε με την ένδικη προσφυγή, νομίμως ζητήθηκε με την προσφυγή αυτή η καταβολή τόκων επί του ποσού αυτού, οι τόκοι δε οφείλονταν, στην περίπτωση αυτή, από τον χρόνο της αχρεώστητης καταβολής του φόρου (πρβ ΣτΕ 4054-5/2014 σκ.8). Είναι δε διάφορο το ζήτημα, αν, εν όψει των περιλαμβανομένων στην ένδικη προσφυγή αιτημάτων, μπορεί να επιδικασθεί χρηματικό ποσό που προκύπτει από τόκους υπολογιζόμενους από τον χρόνο της αχρεώστητης καταβολής του φόρου...».

Επειδή σύμφωνα με την αριθμ. 1684/2023 απόφαση του ΣτΕ 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 αίτημα την επιστροφή των φόρων, είτε με μεταγενέστερη αυτοτελή αίτηση ή με ιδιαίτερη προσφυγή, οι οποίοι τόκοι οφείλονται, εφόσον η αξίωση δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα σύμφωνα με την ως άνω ΣτΕ, αν στην προσφυγή, με την οποία ζητείται η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, δεν έχει περιληφθεί και αίτημα για την καταβολή τόκων, ο φορολογούμενος έχει μεν δικαίωμα να ζητήσει μεταγενεστέρως, με αυτοτελή προσφυγή, τους αναλογούντες τόκους, στην περίπτωση, ωστόσο, αυτή η κατ' άρθρο 90 παρ. 1 του Κ.Δ.Λ. πενταετής παραγραφή της σχετικής αξίωσης αρχίζει από την άσκηση της αρχικής προσφυγής και διακόπτεται, κατά την έννοια του άρθρου 93 περ. α' και β' του ίδιου Κώδικα, είτε με προσφυγή, στην οποία περιλαμβάνεται το αίτημα αυτό, είτε με σχετική αίτηση προς τη φορολογική αρχή.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία (ΣτΕ 330/2024), όπως έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ 1527/2018, 233-234/2021, 1505/2022 κ.ά.), με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. εισήχθησαν ρυθμίσεις για την έντοκη επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, οι οποίες διαφοροποιούνται από την προϊσχύουσα νομοθετική ρύθμιση (βλ. άρθρο 38 παρ. 2 και 3 του ν. 1473/1984, Α' 127), εν σχέσει τόσο με τον χρόνο έναρξης της τοκοφορίας (παρ. 2) όσο και με το επιτόκιο, βάσει του οποίου υπολογίζονται οι οφειλόμενοι τόκοι (παρ. 4). Ειδικότερα, με το άρθρο 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. - το οποίο, δυνάμει των προαναφερόμενων μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 16 του ίδιου Κώδικα, εφαρμόζεται για αιτήματα επιστροφής φόρου που υποβάλλονται από της έναρξεως ισχύος του (1.1.2014) και εφεξής - προβλέπεται ότι για την έναρξη της τοκοφορίας απαιτείται πλέον - αντί της παρόδου εξαμήνου από την επέλευση των κατ' άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 γεγονότων (επίδοση δικαστικής απόφασης περί επιστροφής, υποβολή φορολογικής δήλωσης, έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος κ.ά.) - η υποβολή σχετικής αιτήσεως. Η αίτηση, εν τούτοις, αυτή δεν απαιτείται να έχει τη μορφή αυτοτελούς αιτήματος, υποβαλλόμενου στη φορολογική

διοίκηση. Αρκεί, αντιθέτως, το αίτημα περί έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου να έχει περιληφθεί στην κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανή προσφυγή, οπότε η τοκογονία άρχεται από της ασκήσεώς της (πρβλ. ΣΤΕ 2594/2021, 2731-2732/2020 κ.ά. βλ. και ΣΤΕ Ολομέλεια 2190/2014). Καθ' ερμηνεία των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. έχει, περαιτέρω, κριθεί ότι αναφορικά με την παρεπόμενη αξίωση του φορολογουμένου για την καταβολή τόκων εφαρμοστέο δεν είναι το επιτόκιο που ισχύει κατά τον χρόνο γέννησης της κύριας οφειλής περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, αλλά το επιτόκιο που εκάστοτε ορίζεται όσο διαρκεί η στέρηση της περιουσίας από την οποία απορρέει η περί καταβολής τόκων παρεπόμενη αξίωση του φορολογουμένου (ΣΤΕ 1527/2018 7μ.). Σε περιπτώσεις, κατά συνέπεια, που η παρεπόμενη αξίωση προς καταβολή τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου αφορά εξ ολοκλήρου χρονικά διαστήματα μεταγενέστερα της έναρξης ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1.1.2014), οι οφειλόμενοι τόκοι υπολογίζονται βάσει του επιτοκίου της εκδοθείσας, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. υπουργικής απόφασης (ΔΠΕΙΣ1198598ΕΞ2013/31.12.2013), ήτοι με το επιτόκιο των πράξεων κύριας αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ), προσαυξημένο κατά 5,75 μονάδες, και όχι με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, όπως προβλεπόταν από το άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 (πρβλ. ΣΤΕ 1527/2018 7μ., 653/2020, 689/2020, 233-234/2021, 714-715/2021, 2595-2596/2021 κ.ά.).

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 απαραίτητως και αίτημα καταβολής τόκων (ΣΤΕ 1684/2023).

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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στιςη προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμ.δήλωση ΦΜΑ, με την οποία δήλωσε τη μεταβίβαση κατά πλήρη κυριότητα ενός οικοπέδου εκτάσεως 1.633,90 τμ με το επί αυτού κτίριο κείμενο στη θέσηεντόςκαι επί των οδών, δηλωθείσας αξίας 1.500.000,00 ευρώ (αξία οικοπέδου 872.265,78 ευρώ και αξία κτίσματος 627.734,22 ευρώ) επί της οποίας υπολογίσθηκε ο φόρος μεταβίβασης ύψους 46.350 ευρώ (σχετικά τα με αριθμ. ΑΤΒ και εξόφληση αυτού με το με αριθμ. διπλότυπο είσπραξης). Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή προεκτίμηση ακινήτου και σύμφωνα με την από έκθεση προεκτίμησης ακινήτου προσδιορίσθηκε η αξία του οικοπέδου βάσει συγκριτικών στοιχείων στο ποσό των 1.470.510,00 ευρώ και η συνολική αξία του ακινήτου στο ποσό των 2.098.244,22 ευρώ και συνεπεία αυτού βεβαιώθηκε συμπληρωματικός φόρος ύψους 18.485,75 ευρώ (..... ΑΤΒ και εξόφληση με το με αριθμ. διπλότυπο είσπραξης).

Την η προσφεύγουσα κατέθεσε την αριθμ. αρχική δήλωση, με την οποία δήλωσε την μεταβίβαση του ιδίου ακινήτου (δηλωθείσα αξία 1.500.000,00 ευρώ), βάσει της οποίας υπολογίσθηκε φόρος 46.350,00 ευρώ (αριθμ. ΧΚ και ΑΤΒ) ο οποίος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζής αυθημερόν.

Την ίδια ημέρα η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ. αίτηση επιστροφής του ΦΜΑ της με αριθμ. δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου ποσού 64.835,75 ευρώ, λόγω ακύρωσης μεταβίβασης ακινήτου.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς απέρριψε την ως άνω αίτηση επιστροφής φόρου με την έκδοση της απάντησης βασιζόμενος στις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.1587/950, καθώς η αίτηση επιστροφής της προσφεύγουσας εταιρείας υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς πέραν των προθεσμιών που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις.

Κατά της ως άνω αρνητικής απάντησης, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την υπ' αριθμ. ενδικοφανή προσφυγή αιτούμενη την επιστροφή του ΦΜΑ ποσού 64.835,75 ευρώ, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Στη συνέχεια, κατά της ως άνω απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθμ. προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 27^ο Τριμελές), με την οποία διατάχθηκε να επιστραφεί στην προσφεύγουσα ο φόρος ποσού 64.835,75 ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, η Φορολογική Διοίκηση προέβη στην επιστροφή του ΦΜΑ ποσού 64.835,75 ευρώ, δυνάμει των υπ' αριθμ. 32 και 33/2-5-2024 ΑΦΕΚ.

Επειδή στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε μέσω της πλατφόρμας «myaade – τα αιτήματά μου» την απόκαι με αριθμ. πρωτ.αίτησή της, ζητώντας την άμεση και έντοκη επιστροφή του ποσού των 64.835,75 ευρώ που είχε καταβάλει αχρεωστήτως, και ειδικότερα για το ποσό των 46.350,00 ευρώ να υπολογιστούν τόκοι από τηνκαι έως την πλήρη εξόφληση και για το ποσό των 18.485,75 ευρώ να υπολογιστούν τόκοι από την 03/09/2019 και έως την πλήρη εξόφληση. Το ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής με την απόαπάντηση απέρριψε την αίτηση αυτή, διότι το ποσό του φόρου είχε ήδη επιστραφεί όταν υποβλήθηκε η ανωτέρω αίτηση.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε προβάλει αίτημα για έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού των 64.835,75 ευρώ, ούτε με την υπ' αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, αλλά ούτε και με τη με αριθμ. δικαστική προσφυγή, και ως εκ τούτου δεν κρίθηκε το αίτημα της έντοκης επιστροφής κατά τη δικαστική διαδικασία. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομολογία, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα να ζητήσει με αυτοτελή αίτησή της μετά την έκδοση της δικαστικής απόφασης επί της κύριας διαφοράς, την καταβολή τόκου επί του αχρεώστητως καταβληθέντος ποσού και συνεπώς νομίμως υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ.αίτημα.

Επειδή, όσον αφορά το χρόνο έναρξης της τοκοφορίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ (πλέον άρθρου 52 του νέου ΚΦΔ), αυτός αρχίζει από την ημερομηνία της αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος φόρου. Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι καταβλητέοι σε αυτήν τόκοι θα πρέπει να υπολογιστούν από την ημερομηνία της αχρεώστητης καταβολής των σχετικών ποσών επικαλούμενη τη σχετική νομολογία, ωστόσο το ποσό των 64.835,75 ευρώ που επιστράφηκε σε αυτήν δεν είχε κριθεί με την υπ' αριθμ.

.....απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών ως αχρεωστήτως κατά τις διατάξεις ενωσιακού δικαίου καταβληθέν. Επομένως οι τόκοι επί του επιστραφέντος ποσού των 64.835,75 ευρώ οφείλονται, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ (πλέον άρθρου 52 του νέου ΚΦΔ), από την υποβολή της υπ' αριθμ. αίτησης επιστροφής, με την οποία αιτήθηκε πρώτη φορά την επιστροφή του ΦΜΑ της με αριθμ. δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου ποσού 64.835,75 ευρώ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η με αριθμ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτή κατά το μέρος που αφορά την υποχρέωση καταβολής τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού 64.835,75 ευρώ και να καταβληθούν στην προσφεύγουσα τόκοι επί του ποσού αυτού υπολογιζόμενοι από την άσκηση της αρχικής της αίτησης επιστροφής (31/07/2020) και με βάση το επιτόκιο που ορίζεται στην εκδοθείσα, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 53 παρ. 4 του ΚΦΔ (άρθρο 52 παρ. 4 του νέου ΚΦΔ), υπουργική απόφαση (ΔΠΕΙΣ1198598 ΕΞ2013/31.12.2013), όπως αυτή ισχύει.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και την ακύρωση της απόαπάντησης του Προϊσταμένου του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής επί του με αριθμ. πρωτ.αιτήματος έντοκης επιστροφής, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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.