



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-01-2025

Αριθμός απόφασης: 120

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@aade.gr

Url : www.aade.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 27-09-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Βόλου, της με αριθμό πρωτ...../05-06-2024 αίτησής του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 27-09-2024 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:

Μετά τη διενέργεια ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου εκδόθηκαν:

α)οι υπ' αριθμ./16-10-2015,/16-10-2015,/16-10-2015 και/16-10-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008 και 2009, βάσει των οποίων βεβαιώθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα ποσά ύψους 30.738,84€, 20.075,11€, 37.451,69€ και 1.320,88€ αντίστοιχα,

β)η υπ' αριθμόν/2015 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005 ύψους 120,00€, καθώς και

γ)οι υπ' αριθμόν/2015,/2015,/2015,/2015 πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005, 01-01-2006 έως 31-12-2006, 01-01-2007 έως 31-12-2007 και 01-01-2008 έως 31-12-2008 ύψους 586,00€, 586,00€, 586,00€ και 586,00€ αντίστοιχα.

Κατά των ως άνω πράξεων υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθμό πρωτοκόλλου/19-11-2015 ενδικοφανής προσφυγή, μετά την εξέταση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/16-03-2016 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Κατά της εν λόγω απορριπτικής απόφασης κατατέθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου η με αριθμό ΠΡ.../27-04-2016 προσφυγή, καθώς και η με αριθμό κατάθεσης ΠΛ.../18-04-2022 πρόσθετοι λόγοι με αίτημα την έντοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Βόλου, εξέδωσε την με αριθμό Α/2022 προδικαστική απόφαση, με την οποία διατάχθηκε χωρισμός του ως άνω δικογράφου, και συγκεκριμένα το Δικαστήριο κράτησε και ανέβαλε την εκδίκαση της υπόθεσης ως προς τις πράξεις της φορολογίας εισοδήματος, ενώ διέταξε την κατάθεση χωριστού δικογράφου αφενός κατά της υπ' αριθμόν/2015 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 και αφετέρου κατά των συναφών μεταξύ τους υπολοίπων πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Ακολούθως, μετά τη συζήτηση της με αριθμό ΠΡ...../2016 προσφυγής και των πρόσθετων λόγων αυτής, εκδόθηκε η με αριθμό Α...../2023 οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, Τμήμα Α' Μονομελές. Με την εν λόγω απόφαση ακυρώθηκε η υπ' αριθμόν/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά το μέρος που με αυτήν

απορρίπτονταν η ενδικοφανής προσφυγή που αφορούσε τις οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος, λόγω παραγραφής.

Στη σκέψη 10 της εν λόγω απόφασης αναφέρεται ότι, «...το αίτημα του προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών είναι απορριπτέο ως απαραδέκτως προβαλλόμενο το πρώτον με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων, δεδομένου ότι με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων, κατ' άρθρο 131 του Κ.Δ.Δ., δεν επιτρέπεται να διευρυνθεί το αντικείμενο της δίκης έστω και αν το περιεχόμενο σ' αυτό το πρώτον αίτημα αφορά αξίωση παρεπόμενη εκείνης, στην οποία αφορούσε το εισαγωγικό δικόγραφο της προσφυγής (βλ. ΣτΕ 2080/2017 σκ. 7)».

Η με αριθμό Α...../2023 οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, Τμήμα Α' Μονομελές, εστάλη στη Δ.Ο.Υ. Βόλου, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών στις 16-04-2024 (αριθμός πρωτοκόλλου εισερχομένου εγγράφου/16-04-2024).

Στις 31-05-2024 εκκαθαρίστηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή τα με αριθμούς,, και ατομικά φύλλα έκπτωσης και στις 04-06-2024 μεταφέρθηκαν τα ποσά των 30.738,84€, 20.075,11€, 37.451,69€ και 1.320,88€ σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα με τις υπ' αριθμόν,, και εντολές μεταφοράς.

Στις 05-06-2024 κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Βόλου η με αριθμό πρωτοκόλλου αίτηση του προσφεύγοντα, με την οποία αιτήθηκε «όπως σε εκτέλεση του διατακτικού της υπ' αριθμόν Α...../2023 αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, μου επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό, εντόκως από του χρόνου της αχρεώστητης καταβολής, καθώς και το καταβληθέν για την συζήτηση της σχετικής προσφυγής ποσό παραβόλου.». Το εν λόγω αίτημα απορρίφθηκε σιωπηρά από την Προϊσταμένη της φορολογικής αρχής.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της με αριθμό πρωτ...../05-06-2024 αίτησής του και την καταβολή τόκων ύψους 67.359,90€, λόγω της αχρεώστητης καταβολής συνολικού ποσού ύψους 89.586,52€ (30.738,84€+20.075,11€+37.451,69€+1.320,88€). Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την παρ.2 του άρθρου 38 του Ν 1473/1984, τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4174/2013 και την ΔΠΕΙΣ 1198598/31-12-2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του Ν 4174/2013. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι οι σχετικοί τόκοι υπολογίζονται από το χρόνο καταβολής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, ανεξαρτήτως εάν στην προσφυγή υπήρχε ή όχι αίτημα έντοκης επιστροφής (ΣτΕ 686/2020).

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 σύρρευση 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, σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν 5104/2024, ως ίσχυε κατά το χρόνο της επιστροφής), ορίζεται ότι «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το προς επιστροφή ποσό, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 47, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2.....δ) Με την επιφύλαξη των περ. α) έως γ), το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματός του για επιστροφή, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο.ζ) Η δικαστική προσφυγή με αίτημα την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, συνιστά αίτημα επιστροφής και η προθεσμία της περ. δ) εκκινεί από την κοινοποίηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, της απόφασης του δικαστηρίου που ακυρώνει ή τροποποιεί την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου ή την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Μετά την πάροδο των προθεσμιών της παρ. 2 η αξίωση του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη.

4. Με δήλωση του φορολογούμενου το επιστρεπτέο ποσό δύναται να παρακρατηθεί με σκοπό τον συμψηφισμό του με μελλοντικές οφειλές του φορολογούμενου.

5. 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 37 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 74, 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 37. Ειδικά στις φορολογίες δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα λόγω μη σύνταξης συμβολαίου ή μεταγραφής δικαστικής απόφασης, παραγράφεται εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.».

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 άρθ. 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 επόμενου 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, αντίσχυρη.

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 υπερσχίζει ως μεταγενέστερη και ειδικότερη των δυο προϋπαρχουσών διατάξεων. (Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1458-1459).

Επειδή, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη διάταξη του άρθρου 52 του 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 52 του 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 52 για υποβολή αίτησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/27-04-2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, χωρίς ωστόσο να ζητά την έντοκη επιστροφή τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων. Ακολούθως, υπέβαλε την 18-04-2022 τους, με αριθμό καταχώρησης ΠΛ...../18-04-2022, πρόσθετους λόγους επί της προαναφερθείσας προσφυγής, με τους οποίους ζητούσε τη νομιμότοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων.

Επειδή, μετά τη συζήτηση της προαναφερθείσας προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμό Α...../2023 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, Τμήμα Α΄ Μονομελές, η οποία έκανε δεκτή την προσφυγή του προσφεύγοντα, ενώ απέρριψε το αίτημα περί έντοκης επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, ως απαράδεκτως προβαλλόμενο το πρώτον με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων, καθώς με το εν λόγω δικόγραφο δεν επιτρέπεται να διευρυνθεί

το αντικείμενο της δίκης, έστω και αν το περιεχόμενο σε αυτό το αίτημα αφορά αξίωση παρεπόμενης εκείνης, στην οποία αφορά το εισαγωγικό δικόγραφο (ΣτΕ 2080/2017 σκ.7).

Επειδή, το ποσό των 89.586,52€ (30.738,84€+20.075,11€+37.451,69€+1.320,88€) καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα την 20-11-2015.

Επειδή, το αίτημα περί έντοκης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, που υποβλήθηκε με το ΠΛ..../2022 δικόγραφο των πρόσθετων λόγων, κρίθηκε από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Βόλου και απορρίφθηκε με την με αριθμό Α/2023 απόφαση.

Επειδή, η προαναφερθείσα απόφαση με αριθμό Α...../2023 κοινοποιήθηκε την 16-04-2024 στη Δ.Ο.Υ. Βόλου, ως υπηρεσία αρμόδια για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, η οποία προέβη την 04-06-2024 στην επιστροφή του εν λόγω ποσού, ήτοι εντός του χρονικού διαστήματος των ενενήντα (90) ημερών, όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, διότι δεν υπέβαλε με το δικόγραφο της προσφυγής που άσκησε κατά των ακυρωθέντων στη συνέχεια επίδικων καταλογιστικών πράξεων αίτημα έντοκης επιστροφής των ποσών που είχαν ήδη καταβληθεί από τον ίδιο με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, ούτε υποβλήθηκε άλλη αυτοτελής αίτηση με παρόμοιο περιεχόμενο έως την υποβολή της από 05-06-2024 αίτησης έντοκης επιστροφής των ποσών φόρου. Μάλιστα, ήδη πριν την ημερομηνία της υπό κρίση αίτησης επιστροφής (05-06-2024), είχαν επιστραφεί στον προσφεύγοντα τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά. Συνεπώς, η αναζήτηση των τόκων που αναλογούν στο χρονικό διάστημα από το χρόνο της καταβολής (20-11-2015) του παραπάνω ποσού φόρου έως και την 05-06-2024, 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 εφαρμόζεται 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, πριν καν υποβληθεί αίτημα του προσφεύγοντα, σε εκτέλεση της με αριθμό Α...../2023 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, Τμήμα Α' Μονομελές, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 42 και παρ. 4 του άρθρου 52 του Ν 5104/2024, 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/27-09-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:.....

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