



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 14.03.2025
αριθμός απόφασης 674

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)
- 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 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, οδός, αριθ., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της από 26.07.2024 (αριθ. πρωτ. /12.08.2024) αιτήσεώς του περί έντοκης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 27.11.2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της από 22.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της με αριθ. πρωτ. /12.08.2024 αίτησης του προσφεύγοντος απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η ως άνω αίτηση με την οποία ζητούσε, σε εκτέλεση 35 πρακτικών επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, την επιστροφή των αχρεωστήτως επί τη βάση των διαγραφείσων πράξεων ποσών, εντόκως, με το νόμιμο επιτόκιο από του χρόνου της αχρεώστητης καταβολής, μέχρι την πλήρη εξόφληση εκάστου ποσού.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της από 26.07.2024 (αριθ. πρωτ. /12.08.2024) αίτησής του κατά το μέρος που αφορά στην καταβολή των αιτηθένων τόκων αχρεώστητης καταβολής καθώς και να του καταβληθούν τόκοι λόγω της αχρεώστητης καταβολής του καταβληθέντος ποσού των 112.165,63 ευρώ, κατά το άρθρο 53 παρ. 2 του ν.4174/2013, με το επιτόκιο που ορίζει η κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του ιδίου άρθρου και νόμου ΥΑ ΔΠΕΙΣ 119859ΕΞ2013, από του χρόνου της αχρεώστητης καταβολής εκάστου κονδυλίου μέχρι του χρόνου της επιστροφής (ΣτΕ 686/2020).

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», 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. [...].

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, ως προς την έντοκη επιστροφή νομολογιακά έχουν κριθεί τα εξής:

Α) 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, προβλεπόμενη από τον φορολογικό νόμο. Η υποχρέωση του Δημοσίου για καταβολή τόκων για χρέος του, το οποίο απορρέει από την υποχρέωσή του να επιστρέψει καταβληθέντες φόρους κλπ., είναι παρεπόμενη του ανωτέρω χρέους. Δεδομένου δε ότι το χρέος αυτό απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως είναι η φορολογική, η αμφισβήτηση, ως προς την παρεπόμενη αυτή υποχρέωση, συνιστά διοικητική διαφορά. Συνεπώς, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων με αίτημα να τού επιστραφούν οι ως άνω φόροι ή με αίτημα να τού καταβληθούν τόκοι για την ανωτέρω απαίτησή του, είναι δε επιτρεπτή η σώρευση στην προσφυγή του των δύο αυτών αιτημάτων.».

Β) 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. έ του ν.δ. 4486/1965, στην δικαιοδοσία των τακτικών φορολογικών (ήδη διοικητικών) δικαστηρίων υπάγονται και οι διαφορές μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου για την επιστροφή ποσών φόρων, τελών και εισφορών. Η διάταξη αυτή αναφέρεται σε διαφορές οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την επιστροφή φόρων κλπ. που καταβλήθηκαν χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση, εν όλω ή εν μέρει, ή την επιστροφή φόρων κλπ. για άλλη αιτία, προβλεπόμενη από τον φορολογικό νόμο. Η υποχρέωση του Δημοσίου για καταβολή τόκων για χρέος του, το οποίο απορρέει από την υποχρέωσή του να επιστρέψει καταβληθέντες φόρους κλπ., είναι παρεπόμενη του ανωτέρω χρέους. Δεδομένου δε ότι το χρέος αυτό απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως είναι η φορολογική, η αμφισβήτηση, ως προς την παρεπόμενη αυτή υποχρέωση, συνιστά διοικητική διαφορά. Συνεπώς, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων με αίτημα να τού επιστραφούν οι ως άνω φόροι ή με αίτημα να τού καταβληθούν τόκοι για την ανωτέρω απαίτησή του, είναι δε επιτρεπτή η σώρευση στην προσφυγή του των δύο αυτών αιτημάτων.

Περαιτέρω, με την απόφαση 2190/2014 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, αφού επαναλήφθηκαν οι ανωτέρω κρίσεις, κρίθηκαν τα εξής:

α) οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ.2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, κατά το μέρος που ορίζουν ότι, επί επιστροφής φόρων, δασμών κλπ., που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως κατά τα κριθέντα με οριστική δικαστική απόφαση, η τοκοφορία αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποιήσεως στην φορολογική αρχή της δικαστικής αποφάσεως, έχουν ως συνέπεια την μη προσήκουσα αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβαλόντος τον φόρο, η οποία προκλήθηκε από την διαγνωσθείσα ως εξ αρχής αχρεώστητη καταβολή του φόρου. Τούτο δε, διότι η υποχρέωση καταβολής τόκων, που εξ ορισμού έχουν ως σκοπό την αποκατάσταση της ζημίας από στέρηση περιουσιακών στοιχείων, περιορίζεται στο χρονικό διάστημα μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποιήσεως στην φορολογική αρχή της αποφάσεως του αρμοδίου δικαστηρίου. Η ρύθμιση αυτή, που αφήνει ακάλυπτο μακρό χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο φορολογούμενος υφίσταται μη νομίμως περιουσιακή ζημία και του οποίου χρονικού διαστήματος η διάρκεια εξαρτάται από γεγονότα που ευρίσκονται εκτός του πεδίου επιρροής του, όπως είναι κυρίως ο χρόνος συζητήσεως της υποθέσεως και της δημοσιεύσεως και κοινοποιήσεως της αποφάσεως, είναι ασύμβατη τόσο με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος περί ισότητας των πολιτών ενώπιον των δημοσίων βαρών, όσο και με τα άρθρα 17 παρ.1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ περί προστασίας της ιδιοκτησίας και, κατ' ακολουθίαν, ανίσχυρη.

β) Οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, κατά το μέρος που προβλέπουν, επί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, δασμών και συναφών προστίμων, την καταβολή τόκων με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, δεν αντίκεινται στα άρθρα 4 παρ.1, 4 παρ. 5, 78 παρ.1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

γ) Για αξιώσεις του φορολογουμένου προς επιδίκαση τόκων κατά την επιστροφή φόρων κλπ. αχρεωστήτως καταβληθέντων ισχύουν οι ειδικές ρυθμίσεις του άρθρου 3 του ν. 2120/1993 και του άρθρου 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου. Ως εκ τούτου, για το ζήτημα αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 340 έως 346 και 910-911 του Αστικού Κώδικα. Ειδικότερα, ως προς το ύψος του επιτοκίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, ο δε χρόνος ενάρξεως της τοκοφορίας, εν όψει της αντισυνταγματικότητας, κατά το μέρος αυτό, των διατάξεων αυτών, ρυθμίζεται από την προγενέστερη διάταξη του άρθρου 21 του κ.δ. της 26.6/10.7.1944, η οποία έχει εφαρμογή και σε περίπτωση οφειλής που απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως η φορολογική, εφ' όσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδικές διατάξεις. Κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κλπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως. Από τις αποφάσεις αυτές προκύπτουν οι ακόλουθες, είτε ρητώς είτε εμμέσως συναγόμενες, ερμηνευτικές κρίσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας: Η αχρεώστητη καταβολή φόρου συνεπάγεται την καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ως αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβαλόντος τον φόρο λόγω μειώσεως της περιουσίας του κατά το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Η αμφισβήτηση ως προς τις σχετικές υποχρεώσεις του Δημοσίου - κύρια, καθ' όσον αφορά το ποσό του αχρεώστητου φόρου, και παρεπόμενη, καθ' όσον αφορά τους τόκους επί του ποσού αυτού - γεννά αντίστοιχες διοικητικές διαφορές, οι οποίες εγείρονται είτε με κοινή για αμφότερες τις υποχρεώσεις προσφυγή, στην οποία ο φορολογούμενος σωρεύει τα αντίστοιχα σχετικά αιτήματα, είτε με ιδιαίτερη προσφυγή για κάθε μία από αυτές. Συνεπώς, η διάγνωση με δικαστική απόφαση της αχρεώστητης καταβολής φόρου και της υποχρέωσης του Δημοσίου να τον επιστρέψει στον φορολογούμενο αποτελεί μεν προϋπόθεση για την διάγνωση της υποχρέωσης του Δημοσίου να καταβάλει τόκους προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του φορολογούμενου, δεν είναι όμως αυτή η γενεσιουργός αιτία της τελευταίας αυτής υποχρέωσης. Η υποχρέωση αυτή έχει ως γενεσιουργό αιτία την αχρεώστητη καταβολή του φόρου και διατηρείται μέχρι του χρόνου που το σχετικό ποσό επιστρέφεται στον φορολογούμενο. Κατά την διάταξη δε του άρθρου 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου, η εν λόγω παρεπόμενη υποχρέωση υφίσταται από την άσκηση της προσφυγής για την ικανοποίηση της κύριας απαιτήσεως του φορολογούμενου, αποκλεισμένης της εφαρμογής των άρθρων 340-346 και 910-911 του Αστικού Κώδικα οι οποίες προβλέπουν και προγενέστερο χρόνο τοκοφορίας των χρηματικών απαιτήσεων.

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. Ελλείψει ενωσιακής νομοθεσίας, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέπει 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 αναιρεσείδουσας 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 αναιρεσείδουσες εταιρείες νομίμως υπέβαλε με την ένδικη προσφυγή το αίτημα για την διάγνωση της υποχρεώσεως του Δημοσίου να τής καταβάλει τόκους επί του ποσού του φόρου που αχρεωστήτως, όπως αποφάνθηκε το Διοικητικό Εφετείο με την/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/2007 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου διατάχθηκε η επιστροφή στην πρώτη αναιρεσείουσα 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 αναιρεσείουσα 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 αναίρεσας 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/2007 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου διατάχθηκε η επιστροφή στην πρώτη αναιρεσείουσα 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 μεταγενεστέρως 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 απαιτήσεως . . . 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 απαιτήσεως») - 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 αναιρεσείδουσας, 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 αναιρεσείδουσα, 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 αμφότερες 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 αναιρεσείδουσα 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 απαράδεκτος, 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 αναιρεσείδουσας 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 δημοσίευσής 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 αναιρεσείδουσα, 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 διακόπτεται 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 παρεμπόπτουσα). Απορριπτέοι, για τους λόγους αυτούς, είναι οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της αναιρεσείδουσας, 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, από την προαναφερθείσα 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 φορολογουμένου, 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 μόνο 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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων»:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77),

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού,

ι) στην περίπτωση του άρθρου 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό,

ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 (Α` 148).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.4714/2020:

«Άρθρο 16 Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

1. Συστήνεται στη Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας, Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών. Έργο της Επιτροπής είναι η εξώδικη επίλυση των εκκρεμών ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων φορολογικών διαφορών. Έδρα της Επιτροπής ορίζεται η Αθήνα και Παράρτημα της Επιτροπής λειτουργεί στη Θεσσαλονίκη. Η Επιτροπή λειτουργεί σε τριμελή Τμήματα, ο συνολικός αριθμός των οποίων δεν μπορεί να υπερβεί τα δέκα (10). Τα Τμήματα της Επιτροπής, τα οποία λειτουργούν στην Αθήνα είναι αρμόδια για τις υποθέσεις, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, των Διοικητικών Εφετείων Αθήνας,

Πειραιά, Πατρών, Τρίπολης και Χανίων και των Διοικητικών Πρωτοδικείων που εδρεύουν στις Περιφέρειες αυτών. Τα Τμήματα της Επιτροπής, τα οποία λειτουργούν στην Θεσσαλονίκη είναι αρμόδια για τις υποθέσεις, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Εφετείων Θεσσαλονίκης, Λάρισας, Ιωαννίνων και Κομοτηνής και των Διοικητικών Πρωτοδικείων που εδρεύουν στις Περιφέρειες αυτών. Πρόεδρος εκάστου Τμήματος ορίζεται πρώην δικαστικός λειτουργός των Διοικητικών Δικαστηρίων με βαθμό τουλάχιστον Προέδρου Εφετών.

3. Ο διάδικος φορολογούμενος σε εκκρεμείς ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων διαφορές από πράξη επιβολής φόρου ή προστίμων κατά τη φορολογική νομοθεσία μπορεί να υποβάλει αίτηση ενώπιον της Επιτροπής της παρ. 1 με αίτημα την εξώδικη επίλυση της διαφοράς, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκκινήσει ο ίδιος τη διαδικασία ενώπιον των ανωτέρω αρμόδιων δικαστηρίων ή όχι. Η αίτηση υποβάλλεται ηλεκτρονικά έως τις 30 Ιουνίου 2024. Το αίτημα μπορεί να αφορά μόνο σε υποθέσεις που εκκρεμούν και δεν έχουν συζητηθεί, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων έως τις 29 Ιουνίου 2024. Το προηγούμενο εδάφιο καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της Επιτροπής της παρ. 1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε υποβληθεί αίτηση και απορρίφθηκαν από την Επιτροπή για τυπικούς λόγους, καθώς και σε υποθέσεις ματαιωθείσες ή απορριφθείσες για τις οποίες έχουν προκύψει νέα στοιχεία ή νομολογία ή έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου, επιτρέπεται η υποβολή νέας αίτησης εντός της ως άνω προθεσμίας.

4. Με την αίτηση εξώδικης επίλυσης μπορεί να προβληθούν παραδεκτά οι κάτωθι περιοριστικά αναφερόμενοι ισχυρισμοί: α) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω παρόδου του χρόνου εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση είχε δικαίωμα προς καταλογισμό αυτών. β) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω λήψης φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη. γ) Εσφαλμένο καταλογισμό του φόρου ή προστίμου λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ή αριθμητικού σφάλματος. δ) Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά από τη νομολογία του ΣτΕ. ε) Μείωση του πρόσθετου φόρου, του τόκου, των προσαυξήσεων και των προστίμων γενικώς, δυνάμει της παρ. 8. Οι ισχυρισμοί των περ. α) έως δ) πρέπει να περιλαμβάνονται στα εκκρεμή για τη διαφορά δικόγραφα, τα οποία προσκομίζονται με επιμέλεια του φορολογουμένου. Το αίτημα εξώδικης επίλυσης είναι απαράδεκτο όταν το εκκρεμές ένδικο βοήθημα ή μέσο, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, είναι, κατά την κρίση της επιτροπής, εκπρόθεσμο.

7. Η Επιτροπή ελέγχει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς με βάση τη νομολογία και την πάγια πρακτική της Φορολογικής Διοίκησης. Μπορεί να προτείνει την εν όλω ή εν μέρει αποδοχή ή την απόρριψη του αιτήματος, υποβάλλει δε, σε κάθε περίπτωση, συγκεκριμένη πρόταση στον αιτούντα, στην οποία αναγράφονται τα ποσά του κύριου φόρου, των πρόσθετων φόρων, των τόκων, των προσαυξήσεων και των προστίμων. Για την καταβολή του ποσού του συμβιβασμού που εμπεριέχεται στην ανωτέρω πρόταση εφαρμόζεται η παρ. 8. Η πρόταση της Επιτροπής περιέχει επαρκή αιτιολογία και κοινοποιείται στον αιτούντα από τη γραμματεία της Επιτροπής, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 (Α' 170). Εάν ο αιτών αποδεχθεί την πρόταση της Επιτροπής εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση αυτής, συντάσσεται σχετικό πρακτικό εξώδικης επίλυσης, το οποίο δημοσιεύεται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών, τηρουμένων των διατάξεων περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων. Η αποδοχή επιβεβαιώνεται με την υπογραφή της πρότασης από τον αιτούντα. Ο αιτών κατά το χρονικό σημείο της υπογραφής της πρότασης, επιλέγει και τον επιθυμητό αριθμό δόσεων. Ο

αριθμός των δόσεων είναι ίδιος, τόσο για την καταβολή του κύριου φόρου όσο και για την καταβολή των πρόσθετων φόρων, τόκων, προσαυξήσεων και προστίμων. Το πρακτικό εξώδικης επίλυσης είναι εκτελεστός τίτλος κατά την έννοια του άρθρου 45 του ν. 4174/2013 (Α' 170) και το αναγραφόμενο σε αυτό ποσό βεβαιώνεται ως δημόσιο έσοδο, ενώ η αρχική βεβαίωση διαγράφεται. Η διαγραφή της αρχικής βεβαίωσης συνεπάγεται την αναστολή της προθεσμίας παραγραφής του αρχικού τίτλου βεβαίωσης έως την ολοσχερή εξόφληση της οφειλής που προκύπτει από το πρακτικό. Το ως άνω πρακτικό που κοινοποιείται στον αιτούντα από τη γραμματεία της Επιτροπής, επιλύει αμετάκλητα την εκκρεμή διαφορά και δεν προσβάλλεται με κανένα ένδικο βοήθημα ή μέσο, εφόσον επί του συνολικού ποσού που προκύπτει για τον φορολογούμενο, καταβληθεί ποσοστό τουλάχιστον τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου που οφείλεται ή ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) σε περίπτωση αυτοτελών προστίμων, εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του και χωρίσει νομίμως η εξόφληση του συνόλου αυτού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.

8. Ποσά που έχουν καταβληθεί έναντι του κύριου φόρου ή του αυτοτελούς προστίμου συνυπολογίζονται κατά τον προσδιορισμό του ποσοστού του τριάντα τοις εκατό (30%) ή του ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) αντίστοιχα. Αν δεν τηρηθούν οι όροι των προηγούμενων εδαφίων, καθώς και εάν δεν καταβληθούν δύο (2) συνεχόμενες μηνιαίες δόσεις ή καθυστερήσει η καταβολή των δύο (2) τελευταίων δόσεων για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα, ο συμβιβασμός ανατρέπεται αναδρομικά, θεωρείται ότι δεν επήλθε ποτέ και καταβληθέντα ποσά θεωρούνται ότι καταβλήθηκαν έναντι της οφειλής του αρχικού τίτλου, ο οποίος βεβαιώνεται εκ νέου ως δημόσιο έσοδο. Σε περίπτωση μη αποδοχής από τον αιτούντα της πρότασης της επιτροπής, συντάσσεται πρακτικό ματαίωσης της εξώδικης επίλυσης. Το πρακτικό εξώδικης επίλυσης ή το πρακτικό ματαίωσης αυτής κοινοποιούνται άμεσα, με επιμέλεια της γραμματείας των επιτροπών, στο δικαστήριο, στο οποίο εκκρεμεί η υπόθεση. Με την κοινοποίηση του πρακτικού εξώδικης επίλυσης η υπόθεση τίθεται αυτοδίκαια στο αρχείο με πράξη του προέδρου του δικαστηρίου. Σε περίπτωση μη αποδοχής από τον αιτούντα της πρότασης της επιτροπής και σύνταξης πρακτικού ματαίωσης της εξώδικης επίλυσης η ανασταλείσα δίκη συνεχίζεται...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ΚΦΔ (4987/2022), 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, με τις διατάξεις του άρθρου 52 του νέου Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) (άρθρο 53 του ν. 4987/2022) «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, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φακέλου, συνεπεία της με αριθ./17.02.2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος στην άτυπη εταιρεία και εκδόθηκαν οι με αριθ./2016 (διαχ. περίοδος 2000),/2016 (διαχ. περίοδος 2001),/2016 (διαχ. περίοδος 2002),/2016 (διαχ. περίοδος 2003),/2016 (διαχ. περίοδος 2004),/2016 (διαχ. περίοδος 2005),/2016 (διαχ. περίοδος 2006),/2016 (διαχ. περίοδος 2007),/2016 (διαχ. περίοδος 2008), 2273/2016 (διαχ. περίοδος 2009),/2016 (διαχ. περίοδος 2010),/2016 (διαχ. περίοδος 2011),/2016 (διαχ. περίοδος 2012) οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., οι με αριθ./2016 (διαχ. περίοδος 2002),/2016 (διαχ. περίοδος 2003),/2016 (διαχ. περίοδος 2004),/2016 (διαχ. περίοδος 2005),/2016 (διαχ. περίοδος 2006),/2016 (διαχ. περίοδος 2007) οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οι με αριθ./2016 (διαχ. περίοδος 2000),/2016 (διαχ. περίοδος 2001), 2254/2016 (διαχ. περίοδος 2002),/2016 (διαχ. περίοδος 2003),/2016 (διαχ. περίοδος 2004),/2016 (διαχ. περίοδος 2008),/2016 (διαχ. περίοδος 2009), 2259/2016 (διαχ. περίοδος 2010),/2016 (διαχ. περίοδος 2011),/2016 (διαχ. περίοδος 2012) οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου αρ. 4 ν.2523/1997, τις υπ' αριθ./2016 (διαχ. περίοδος 2002),/2016 (διαχ. περίοδος 2003),/2016 (διαχ. περίοδος 2004) οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου μισθωτών υπηρεσιών, η με αριθ./2016 (διαχ. περίοδος 2003) οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ.35 ν.2238/1994, την υπ' αριθ./2016 (διαχ. περίοδος 2003) οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η με αριθ./2016 (διαχ. περίοδος 2000) οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 4 ν.2523/1997, με τις οποίες καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως φερόμενου εταίρου, το συνολικό ποσό των 223.934,15 ευρώ.

Κατά του συνόλου των ως άνω καταλογιστικών πράξεων, ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ./25.11.2016 **ενδικοφανή προσφυγή**, με την οποία **ζητούσε την ακύρωση, άλλως εξαφάνιση, άλλως μεταρρύθμιση των εν λόγω πράξεων**. Η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή απορρίφθηκε σιωπηρά με την παρέλευση άπρακτης της νόμιμης προθεσμίας για την έκδοση απόφασης και ο προσφεύγων έλαβε γνώση της απόρριψης αυτής στις 27.03.2017.

Στη συνέχεια, κατά της εν λόγω σιωπηρής απόρριψης ο προσφεύγων άσκησε παραδεκτώς την με αριθ. κατάθεσης/24.04.2017 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, όπως συμπληρώθηκε με το υπ' αριθ. καταθέσεως/06.02.2020 δικόγραφο πρόσθετων λόγων.

Ακολούθως, και ενώ εκκρεμούσε η ως άνω υπόθεση, ο προσφεύγων ενεργών α) για τον εαυτό του ατομικά ως φερόμενος (από τη φορολογική αρχή) εταίρος άτυπης εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 35% και β) ως εκ διαθήκης κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 24.09.2019 πατρός του ως φερόμενου (από τη φορολογική αρχή) εταίρου της αυτής άτυπης εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 35%, **ζήτησε υποβάλλοντας την από 25.01.2021 σχετική αίτηση την κατ' άρθρο 16 του ν.4174/2020 επίλυση της διαφοράς που ανέκυψε από τις ανωτέρω πράξεις σε βάρος άτυπης εταιρείας.**

Κατόπιν της ανωτέρω αίτησης, η αρμόδια Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών υπέβαλε προτάσεις επίλυσης προς τον αιτούντα, οι οποίες έγιναν ανεπιφύλακτα αποδεκτές από αυτόν και στο πλαίσιο αυτό συντάχθηκαν τα με Α. Π. πρακτικά επίλυσης της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 16 του ν.4714/2020. Σύμφωνα με τα ανωτέρω πρακτικά, και δεδομένου ότι ο αιτών (ήδη προσφεύγων) αποδέχθηκε ρητά και ανεπιφύλακτα και καθ' ολοκληρία την πρόταση της

Επιτροπής νομοτύπως δε και εμπροθέσμως, η φορολογική του υποχρέωση προσδιορίστηκε στο συνολικό ποσό των 0,00 ευρώ με την διαγραφή της αρχικής βεβαίωσης. Ως εκ τούτου η εκκρεμής διαφορά τελικώς επιλύθηκε στο πλαίσιο εξώδικης επίλυσης και στις 05.06.2024 και 10.06.2024 επεστράφη στον προσφεύγοντα το συνολικό ποσό των 118.910,63 ευρώ (συγκεκριμένα ποσό 106.349,03 ευρώ επιστράφηκε στις 05.06.2024 και ποσό 12.561,60 ευρώ επιστράφηκε στις 10.06.2024, ήτοι το συνολικό ποσό που είχε εισπραχθεί από τη φορολογική διοίκηση.

Επειδή, ο προσφεύγων κατόπιν εξώδικης επίλυσης της διαφοράς με τα ως άνω πρακτικά, και κατόπιν της επιστροφής των φορων που είχαν καταβληθεί από την πλευρά του, υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./12.08.2024 αίτημά του προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το οποίο αιτήθηκε τόκους από το χρόνο καταβολής μέχρι και τον χρόνο επιστροφής. Με την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά το ως άνω αίτημα του.

Επειδή, ο προσφεύγων, και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλει την σιωπηρή απόρριψη της φορολογικής αρχής και ζητά την καταβολή νόμιμων τόκων λόγω αχρεώστητης, όπως ισχυρίζεται, καταβολής για το ποσό των 112.165,63 ευρώ, από το χρόνο της καταβολής (25.11.2016) μέχρι τον χρόνο της επιστροφής.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, ότι το Δημόσιο έχει υποχρέωση στην περίπτωση που υφίσταται δικαστική απόφαση με την οποία έχει κριθεί αχρεώστητη καταβολή φόρου να τον επιστρέψει στον φορολογούμενο. Περαιτέρω στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 53 παρ. 2 ΚΦΔ (άρθρου 52 του Νέου ΚΦΔ)), προβλέπεται ότι στην περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή) 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).

Επειδή, κατά βάση 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 βάσει 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 και αίτημα καταβολής τόκων, ενώ διακοπή της παραγραφής της αξίωσης για τους τόκους δεν επέρχεται, με την άσκηση της προσφυγής, με την οποία ζητείται απλώς και μόνον η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου (ΣΤΕ 1684/2023).

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε αίτημα ζητώντας την καταβολή τόκων μετά την επιστροφή των φόρων από την φορολογική αρχή, ωστόσο όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων από τον χρόνο καταβολής του φόρου (2016) μέχρι και τον χρόνο επιστροφής (2024) δεν έχει υποβάλει κανένα αίτημα επιστροφής φόρου ούτε και διακριτό αίτημα καταβολής τόκων ενώπιον της φορολογικής αρχής. Ο προσφεύγων ζήτησε την εξώδικη επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με το ειδικότερο πλαίσιο του άρθρου 16 του 4714/2020 και η φορολογική αρχή ως αναφέρθηκε ανωτέρω, κατόπιν έκδοσης και κοινοποίησης σε αυτή των σχετικών προαναφερθέντων πρακτικών εξώδικης επίλυσης της διαφοράς με τα οποία αποφασίσθηκε η διαγραφή των φόρων, προέβη άμεσα στην εκτέλεση των τίτλων αυτών και στην επιστροφή των καταβληθέντων φόρων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών. Δεδομένων των ανωτέρω, δεν υφίστανται οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις της έντοκης επιστροφής, καθώς ο προσφεύγων ουδέποτε από την καταβολή μέχρι και την επιστροφή του φόρου από τη φορολογική διοίκηση υπέβαλε ενώπιον της αίτημα επιστροφής φόρων, διακριτό αίτημα καταβολής τόκων, ώστε να υφίσταται και σχετική αξίωση καταβολής τόκων κατά τον χρόνο υποβολής του υπό κρίση αιτήματος, ως απαιτείται άλλωστε από τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ και την προαναφερθείσα νομολογία. Κατ' ακολουθίαν όλων των ανωτέρω, ορθώς απορρίφθηκε από την φορολογική αρχή το με αριθ. πρωτ./12.08.2024 αίτημα έντοκης επιστροφής του προσφεύγοντος και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, οδός, αριθ., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της από 26.07.2024 (αριθ. πρωτ./12.08.2024) αιτήσεώς του (αριθ. πρωτ./12.08.2024) περί έντοκης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Α/Α**

Χ.ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.