



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04-06-2025

Αριθμός απόφασης: 1869

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικα 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου επί της οδού κατά της από αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης του Κέντρου Βεβαίωσης και Είσπραξης (ΚΕ.Β.ΕΙΣ.) Αττικής, στην με κωδικό αιτήματος αίτηση για την επιστροφή τόκου επί αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου εισοδήματος, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό πρωτ. Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης του Κέντρου Βεβαίωσης και Είσπραξης (ΚΕ.Β.ΕΙΣ.) Αττικής απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντος περί καταβολής τόκων του άρθ. 53 παρ.2 του ΚΦΔ, επί του επιστραφέντος, βάσει της υπ' αριθ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3ο Μονομελές), ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη συμπληρωματική δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, δήλωσε, ως φορολογητέο εισόδημά του και ποσό 37.685,08€, που εισέπραξε εφάπαξ ως ασφάλισμα δυνάμει του υπ' αριθ. Ομαδικού Συνταξιοδοτικού Συμβολαίου με την ονομασία συγχρόνως, όμως διατύπωσε τη ρητή επιφύλαξή του σε ό,τι αφορά στην υπαγωγή του εν λόγω ποσού σε φόρο εισοδήματος. Η επιφύλαξή του αυτή απορρίφθηκε με το από 23-03-2012 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με το οποίο συμπεριελήφθη στο φορολογητέο συνολικό εισόδημά του οικ. έτους 2005 και το ανωτέρω ποσό. Κατά της ανωτέρω πράξης ασκήθηκε η από και με αριθ. κατάθεσης ΓΑΚ προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Επί της προσφυγής αυτής εκδόθηκε η υπ' αριθ. απορριπτική απόφαση του ανωτέρω δικαστηρίου. Κατά της συγκεκριμένης απόφασης ασκήθηκε η από (ΕΦ) έφεση ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση, με την οποία έγινε συνολικά δεκτή η έφεσή του, εξαφανίστηκε η εκκαλούμενη απόφαση και διατάχθηκε νέα εκκαθάριση του φόρου και η επιστροφή στον ίδιο του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Για την ανωτέρω απόφαση δεν είχε ασκηθεί αναίρεση έως, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. βεβαίωση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Σε εκτέλεση της ως άνω αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, ο αχρεωστήτως καταβληθείς από τον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος, πιστώθηκε στον δηλωθέντα τραπεζικό λογαριασμό του στις 29-06-2023.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων, υπέβαλε την με κωδικό αιτήματος αίτηση προς την Προϊστάμενη του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής, ζητώντας την καταβολή τόκων επί του επιστρεφόμενου αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος, υπολογιζόμενων αυτών από την ημερομηνία που κατέβαλε το εν λόγω ποσό αχρεωστήτως και πάντως από την ημερομηνία ασκήσεως της από 22-05-2012 προσφυγής του, έως και την 29-06-2023 ημερομηνία επιστροφής του. Εν συνεχεία, η Προϊσταμένη του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής, εις γνώση της οποίας περιήλθε η ως άνω αίτηση, με την από 16-01-2025 απάντησή της απέρριψε την ως άνω αίτηση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω αρνητικής απάντησης εκ μέρους της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Αττικής και την αποδοχή του

υπ' αριθ. αιτήματός του για καταβολή σε αυτόν των αναλογούντων τόκων του άρθ. 53 του ΚΦΔ επί του ποσού φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε αχρεωστήτως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράνομη απόρριψη αιτήματος καταβολής τόκων επί ποσού φόρου του οποίου η αχρεώστητη καταβολή διαγνώστηκε με δικαστική απόφαση, σε αντίθεση με τα όσα έχουν γίνει δεκτά από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 2190-1/2014, 1527/2018, 355/2019, 580/2019, 235/2021, 330-333/2024 κ.α.).

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», όπως ίσχυαν κατά το χρόνο άσκησης από τον προσφεύγοντα της από 22-05-2012 προσφυγής του στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών, 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, στο άρθρο 21 «Τόκος υπερημερίας» του Κ.Δ. «Περί κώδικος των νόμων περί δικών του Δημοσίου» της 26.6/10.7.1944 (ΦΕΚ Α' 139) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο νόμιμος και ο της υπερημερίας τόκος πάσης του Δημοσίου οφειλής ορίζεται εις 6% ετησίως, πλην εάν άλλως ωρίσθη δια συμβάσεως ή ειδικού νόμου. Ο ειρημένος τόκος άρχεται από της επιδόσεως της αγωγής.»

Η ως άνω διάταξη διατηρήθηκε σε ισχύ με το τέταρτο εδάφιο του άρθρου 109 του Εισαγωγικού Νόμου του Αστικού Κώδικα (π.δ. 456/1984, ΦΕΚ Α' 164), στο οποίο προβλέπονται τα εξής: «Με διάταγμα, ύστερα από πρόταση των υπουργών Δικαιοσύνης, Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας, ορίζεται κάθε φορά το ποσοστό του νόμιμου τόκου ή του τόκου υπερημερίας. Με όμοιο διάταγμα μπορεί να ορίζεται το ανώτατο κάθε φορά ποσοστό τόκου που οφείλεται από δικαιοπραξία. Προκειμένου για οφειλή από δικαιοπραξία, ο συμφωνημένος με αυτή θεμιτός τόκος ισχύει και για την υπερημερία που επήλθε, αν είναι ανώτερος από τον τόκο υπερημερίας. Εξακολουθούν να ισχύουν οι ειδικές διατάξεις που κανονίζουν διαφορετικά το ποσοστό ή την

έναρξη του τόκου ως προς τις οφειλές ή τις απαιτήσεις του δημοσίου, των δήμων, των κοινοτήτων ή άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 «Επιστροφή φόρου» του ν.4987/2022, ως ίσχυε στην υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικά για αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α. από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες.

3. [...]

4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής» του ν.4987/2022, ως ίσχυε στην υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. [...].

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 70 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Η παρ. 2 του άρθρου 53 του Κώδικα εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.».

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

«[...] **Άρθρο 2.** Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.

Άρθρο 3. Το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της παρούσας δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά δύο (2) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4.».

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

Α. Οι διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού του ν.2362/1995 άρθρο 90 παρ. 1 ν. 2362/1995:

Άρθρο 90 παρ. 1 ν. 2362/1995: «Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.».

Άρθρο 91 εδ. α' ν. 2362/1995: «Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής.».

Άρθρο 93 περ. β' ν. 2362/1995: «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) [...]. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.».

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

Άρθρο 140: 1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου, πλην εκείνων για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), παραγράφεται μετά την παρέλευση πενταετίας, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.

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

Άρθρο 143: Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου **διακόπτεται μόνο:**

α. Με την υποβολή της υπόθεσης στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων, του δικαστηρίου ή των διαιτητών.

β. Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αίτησης για την πληρωμή της απαίτησης, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαίτησης αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι (6) μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αίτησης. Υποβολή δεύτερης αίτησης δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' του ν.4270/2014:

«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται οι διατάξεις: α. Των άρθρων 1 έως και 108 και του άρθρου 110 του ν. 2362/1995. β. [...]. γ. [...]. δ. [...]. Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.»

Και με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' του ν.4270/2014:

«1. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές ή στην επόμενη παράγραφο. 2. Ειδικότερα: α. [...]. β. [...]. γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Δ' ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015, καθώς και για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την ημερομηνία αυτή.»

Επειδή, με τις υπ' αριθ. 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 του καταβληθούν τόκοι για την ανωτέρω απαίτησή του, είναι δε επιτρεπτή η σώρευση στην προσφυγή του των δύο αυτών αιτημάτων.».

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. 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, αντίσχυρη.

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.

Επειδή, και με την υπ' αριθ. 686/2020 απόφαση του Τμήματος Β' του ΣΤΕ, το Δικαστήριο βασίσθηκε στις ανωτέρω αποφάσεις και ειδικότερα στην σκέψη 9 αυτής αναφέρονται τα εξής: «Επειδή, με τις αποφάσεις 248-9/2008 της Ολομελείας του Δικαστηρίου κρίθηκαν τα εξής...

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

Από τις αποφάσεις αυτές προκύπτουν οι ακόλουθες, είτε ρητώς είτε εμμέσως συναγόμενες, ερμηνευτικές κρίσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας:

Η αχρεώστητη καταβολή φόρου συνεπάγεται την καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ως αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβαλόντος τον φόρο λόγω μειώσεως της περιουσίας του κατά το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Η αμφισβήτηση ως προς τις σχετικές υποχρεώσεις του Δημοσίου - κύρια, καθ' όσον αφορά το ποσό του αχρεώστητου φόρου, και παρεπόμενη, καθ' όσον αφορά τους τόκους επί του ποσού αυτού - γεννά αντίστοιχες διοικητικές διαφορές, οι οποίες εγείρονται είτε

με κοινή για αμφότερες τις υποχρεώσεις προσφυγή, στην οποία ο φορολογούμενος σωρεύει τα αντίστοιχα σχετικά αιτήματα, είτε με ιδιαίτερη προσφυγή για κάθε μία από αυτές. Συνεπώς, η διάγνωση με δικαστική απόφαση της αχρεώστητης καταβολής φόρου και της υποχρεώσεως του Δημοσίου να τον επιστρέψει στον φορολογούμενο αποτελεί μεν προϋπόθεση για την διάγνωση της υποχρεώσεως του Δημοσίου να καταβάλει τόκους προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του φορολογούμενου, δεν είναι όμως αυτή η γενεσιουργός αιτία της τελευταίας αυτής υποχρεώσεως. Η υποχρέωση αυτή έχει ως γενεσιουργό αιτία την αχρεώστητη καταβολή του φόρου και διατηρείται μέχρι του χρόνου που το σχετικό ποσό επιστρέφεται στον φορολογούμενο. Κατά την διάταξη δε του άρθρου 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου, η εν λόγω παρεπόμενη υποχρέωση υφίσταται από την άσκηση της προσφυγής για την ικανοποίηση της κύριας απαιτήσεως του φορολογούμενου, αποκλεισμένης της εφαρμογής των άρθρων 340-346 και 910-911 του Αστικού Κώδικα οι οποίες προβλέπουν και προγενέστερο χρόνο τοκοφορίας των χρηματικών απαιτήσεων.».

Επειδή, ενόψει όλων των προαναφερθεισών διατάξεων του ν. 4270/2014, του ν.2362/1995 και του άρθρου 34 του ν. 2859/2000, για τις υπό κρίση αξιώσεις τόκων της προσφεύγουσας εταιρείας ισχύει πενταετής παραγραφή, η οποία αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους, εντός του οποίου γεννήθηκε η αξίωση αυτών. Περαιτέρω, σύμφωνα με την υφιστάμενη νομολογία τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως, η γενεσιουργός αιτία, δε, της υποχρεώσεως του Δημοσίου να καταβάλει τόκους στο φορολογούμενο προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του είναι η αχρεώστητη καταβολή του φόρου. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγεται ότι η αξίωση για καταβολή τόκων από το Δημόσιο στην περίπτωση αχρεώστητης καταβολής φόρου, γεννάται και καθίσταται δικαστικώς επιδίωξιμη από το χρόνο άσκησης της προσφυγής του φορολογούμενου, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα περί επιστροφής φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.

Επειδή, η παραγραφή της αξίωσης των τόκων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 93 περ. α' και β' του ν.2362/1995 και του άρθρου 143 του ν. 4270/2014, διακόπτεται μόνο με την υποβολή ειδικού αιτήματος περί καταβολής τόκων, είτε με προσφυγή στην οποία περιλαμβάνεται το αίτημα αυτό, είτε με σχετική αίτηση στο Δημόσιο. Δε διακόπτεται όμως με την προσφυγή με την οποία ζητείται η επιστροφή του φόρου, χωρίς να περιλαμβάνεται σε αυτήν αίτημα περί επιδικάσεως τόκων, ανεξαρτήτως εάν οι τόκοι συνιστούν αξίωση παρεπόμενη εκείνης της επιστροφής του φόρου. Τούτο δε διότι, υπό την αντίθετη εκδοχή θα ήταν δυνατή η καταστρατήγηση των περί παραγραφής διατάξεων του άρθρου 90 του ν. 2362/1995, μέσω της άσκησης της μεταγενέστερης προσφυγής για τους τόκους, μετά τη συμπλήρωση της παραγραφής (βλ. ΔΕΦΑΘ 1242/2015, πρβλ. ΣΤΕ 2304/2013, 4024/2010, ΑΠ 40/1995, ΔΕΦΑΔ 2660/2019).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ως αναφέρθηκε στο ιστορικό της παρούσας Απόφασης, σε συνέχεια της έκδοσης της υπ' αριθ.Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, βάσει της οποίας η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη σε νέα εκκαθάριση και επιστροφή φόρου εισοδήματος ποσού 14.588,22€, οικονομικού έτους 2005, την επιστροφή του οποίου είχε ζητήσει ο προσφεύγων με την από 28-12-2011 αίτηση ανάκλησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2005 (χρήση 2004), η οποία είχε απορριφθεί σιωπηρά από τον

Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού με την έκδοση του από 23-03-2012 εκκαθαριστικού σημειώματος. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε στον Προϊστάμενο του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. την από 21-11-2024 αίτηση με κωδικό αιτήματος για την καταβολή τόκων υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης επιστροφής του ως άνω οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, η οποία απορρίφθηκε με την από 16-01-2025 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου του ΚΕ.Β.ΕΙΣ..

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερθείσα δικαστηριακή νομολογία, έχει κριθεί ότι το αίτημα επιδίκασης τόκων μπορεί να προβληθεί και με μεταγενέστερη προσφυγή του φορολογουμένου και ότι τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής (στην περίπτωση βέβαια που έχει πραγματοποιηθεί σχετική καταβολή του επίδικου φόρου), άλλως από την μεταγενέστερη καταβολή, και ως προς το θέμα της παραγραφής για τις υπό κρίση αξιώσεις τόκων ισχύει η πενταετής παραγραφή, η οποία αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους, εντός του οποίου γεννήθηκε η αξίωση αυτών.

Περαιτέρω, βάσει επίσης της υφιστάμενης νομολογίας η εν λόγω παραγραφή της αξίωσης των τόκων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 93 περ. α' και β' του ν. 2362/1995 και του άρθρου 143 του ν. 4270/2014, διακόπτεται μόνο με την υποβολή ειδικού αιτήματος περί επιστροφής 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 επιδίκασεως 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 90 του ν. 2362/1995, μέσω της άσκησης της μεταγενέστερης προσφυγής για τους τόκους, μετά τη συμπλήρωση της παραγραφής.

Εν προκειμένω η παραγραφή της αξίωσης του προσφεύγοντος **δε διακόπηκε με την άσκηση της με ημερομηνία κατάθεσης 22/05/2012 προσφυγής του καθώς δεν περιλήφθηκε σε αυτήν αίτημα περί επιδίκασης τόκων ούτε και τέθηκε υπόψη του δικαστηρίου μεταγενέστερα.** Οι αξιώσεις του προσφεύγοντος για την καταβολή τόκων επί του φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, του οποίου η επιστροφή ζητήθηκε με την από 19-12-2024 σχετική αίτηση προς τον Προϊστάμενο του ΚΕ.Β.ΕΙΣ., γεννήθηκαν στο τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική της επιδίωξη, ήτοι στις 31/12/2012. Συνεπώς, κατά την 19^η/12/2024, ημερομηνία κατά την οποία ο προσφεύγων υπέβαλε πρώτη φορά αίτημα ενώπιον της φορολογικής αρχής καταβολής τόκων λόγω καθυστέρησης επιστροφής του φόρου εισοδήματος ποσού 14.588,22€, με την υποβολή στο ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Απτικής της με κωδικό αιτήματος αίτησης, η αξίωσή του για καταβολή τόκων επί του ποσού αυτού, είχε ήδη υποπέσει στην προβλεπόμενη, από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995 αλλά και της παραγράφου 1 του άρθρου 140 ν. 4270/2014, πενταετή παραγραφή.

Ως εκ τούτου το αίτημα του προσφεύγοντος περί καταβολής τόκων υπερημερίας επί αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος λόγω καθυστέρησης επιστροφής του κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμο και πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της από **αρνητικής απάντησης** της Προϊσταμένης του Κέντρου Βεβαίωσης και Είσπραξης (ΚΕ.Β.ΕΙΣ.) Αττικής, στην με κωδικό αιτήματος αίτηση για την επιστροφή τόκου επί αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου εισοδήματος.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

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

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.