



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 10/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1084

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 11254119 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου εξωτερικού, με φορολογικό εκπρόσωπο τον, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αρ .πρωτ. /17-01-2025 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης επί του με αρ. καταχώρισης /..... /..... /27-11-2024 ηλεκτρονικού μηνύματός του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 07/02/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την με αρ .πρωτ./**17-01-2025** αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης, απορρίφθηκε το με αρ. καταχώρισης/...../...../**27-11-2024** ηλεκτρονικό αίτημα του προσφεύγοντα για την καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού των 42.337.59 €, το οποίο καταβλήθηκε αχρεωστήτως, δυνάμει των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και των αντίστοιχων ποσών βεβαίωσης.

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας στη χρήση 2013 και εκδόθηκαν σε βάρος του πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και πρόστιμα ΚΦΑΣ και άρθρου 79 του Ν.4472/2017. Ο προσφεύγων άσκησε την ΠΡ...../2020 προσφυγή ενώπιον της Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας κατά της με αριθμό/30-09-2020 απορριπτικής απόφασης της ΔΕΔ επί της με αρ.πρωτ./**17-02-2020** ενδικοφανούς προσφυγής που στρεφόταν κατά των ανωτέρω πράξεων. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων απευθύνθηκε στην Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020, η οποία ακύρωσε τις ανωτέρω πράξεις και προέκυψε ποσό επιστροφής 39.200,33 €.

Περαιτέρω, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα οι από 23/12/2020 πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και πρόστιμα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, συνολικού ποσού 104.055,43 €. Έναντι του ποσού αυτού ο προσφεύγων κατέβαλε ποσό 64.481,94 €, εκ των οποίων ποσό 39.200,33 € προήλθε από συμψηφισμό επιστρεπτέων χρημάτων, λόγω ακυρωθέντων πράξεων καταλογισμού που είχε επιβάλει η Δ.Ο.Υ. Καβάλας για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013). Τα υπόλοιπα 25.281,61 € καταβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα από 30/12/2020 έως 30/07/2021.

Ο προσφεύγων άσκησε τις με αριθμό ΠΡ...../2021, ΠΡ...../2021 και ΠΡ...../2021 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κατά της σιωπηρής απόρριψης της ΔΕΔ επί της με αρ.πρωτ./**28-04-2021** ενδικοφανούς προσφυγής που στρεφόταν κατά των ανωτέρω πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων που εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Εξαιτίας της καταβολής ποσού άνω του 50% της συνολικής οφειλής χορηγήθηκε αναστολή είσπραξης του άρθρου 63§3 Ν.4174/2013.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων απευθύνθηκε στην Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθ. 16 του Ν.4714/2020 και κατόπιν των Πρακτικών Επίλυσης και Ματαίωσης που εξέδωσε, προέκυψαν τα ακόλουθα αποτελέσματα:

α. Οι εκδοθείσες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης /..... (Φόρος Εισοδήματος φορ. έτους 2014), /.....(ΦΠΑ φορ. έτους 2014), /.....(πρόστιμο ΦΠΑ φορ. έτους 2014) και /.....(πρόστιμο ΚΦΑΣ φορ. έτους 2014), διαγράφηκαν ολοσχερώς.

β. Η πράξη /.....(πρόστιμο ΚΦΑΣ φορ. έτους 2015) μειώθηκε στο ποσό των 625 €, σύμφωνα με την απόφαση της Επιτροπής.

Η ολοσχερής εξόφληση συντελέστηκε στις 09/03/2023 με τον συμψηφισμό των επιστρεπτέων χρημάτων που ο προσφεύγων είχε λαμβάνειν από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

γ. Ως προς τις πράξεις /.....(Φόρος Εισοδήματος φορ. έτους 2015, ποσού καταλογισμού 11.793,61 €), /.....(ΦΠΑ φορ. έτους 2015, ποσού καταλογισμού 10.005,00 €) και /.....(πρόστιμο ΦΠΑ φορ. έτους 2015, ποσού καταλογισμού 3.335,00 €) ματαιώθηκε η εξώδικη επίλυση, γεγονός που συνεπάγεται ότι οι οφειλές αυτές παρέμειναν εν ισχύ, μέχρι τουλάχιστον την τυχόν δικαστική δικαίωση του προσφεύγοντα, καταλογίζοντας προσαυξήσεις από την βεβαίωση τους και μέχρι την ολοσχερή τους εξόφληση, σύμφωνα με το νόμο.

Κατόπιν άσκησης των ανωτέρω με αριθμό καταχώρησης ΠΡ...../25-11-2021 και ΠΡ...../25-11-2021 προσφυγών εκδόθηκαν οι υπ' αρ. /2024 και /2024 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης αντίστοιχα (ημερομηνία κοινοποίησης στη φορολογική αρχή 09/10/2024), σύμφωνα με το διατακτικό των οποίων, το Δικαστήριο έκανε δεκτές τις προσφυγές και ακύρωσε: 1) την ανωτέρω σιωπηρή απόρριψη της Δ.Ε.Δ., κατά το κεφάλαιό που αφορά στην υπ αρ. /...../23.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και 2) την ανωτέρω σιωπηρή απόρριψη, κατά το κεφάλαιό που αφορά στην υπ αρ. /...../23.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2015 - 31.12.2015 και υπ' αρ. /...../23-12-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής περιόδου. Σε συμμόρφωση με τις ανωτέρω αποφάσεις το ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης προέβη σε έκδοση σχετικών Ατομικών Φύλλων Έκπτωσης (Α.Φ.Ε.Κ.) και επιστράφηκε στον προσφεύγοντα τον Νοέμβριο του 2024 ποσό ύψους 42.337.59 €.

Κατόπιν, ο προσφεύγων υπέβαλλε το υπ' αρ. /..... /..... ηλεκτρονικό του αίτημα ζητώντας την καταβολή των τόκων που προέκυψαν από την αχρεώστητη καταβολή εκ μέρους του των ως άνω φόρων και προστίμων. Επί του ανωτέρω αιτήματος του προσφεύγοντος εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αρ. /17-01-2025 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης με το αιτιολογικό ότι απαιτείται δικαστική απόφαση που θα αναγνωρίσει τη σχετική υποχρέωση του Δημοσίου για την καταβολή τόκων, αλλά και το χρόνο έναρξης της τοκοφορίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενος ότι :

1. Η φορολογική αρχή μη νόμιμα δεν έλαβε ως κρίσιμο χρόνο συνάντησης των αμοιβαίων απαιτήσεων το χρόνο συνύπαρξής τους, με αποτέλεσμα να του υπολογιστούν προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής κατά τη διενέργεια του συμψηφισμού.
2. Η αξίωση για καταβολή τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου καθίσταται δικαστικώς επιδιώξιμη από την άσκηση της αρχικής προσφυγής, διότι μπορούσε να σωρεύσει στο ίδιο δικόγραφο το αίτημα αυτό ως παρεπόμενο, αλλά και οποτεδήποτε μεταγενεστέρως με αυτοτελές δικόγραφο (ΔΕφΘ 2660/2019, ΔΕφΘ 1149/2022).

Ως προς τον αναδρομικό συμψηφισμό

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

Επειδή, με το άρθρο 24 του Ν 4274/14-7-2014 «Ρυθμίσεις Ποινικού και Σωφρονιστικού Δικαίου και άλλες διατάξεις» τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 70 ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) και οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 (όπως αυτή είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 24 Ν.4274/2014,ΦΕΚ Α 147/14.7.2014) αντικαταστάθηκε με το άρθρο 25 παρ.1 Ν.4509/2017,ΦΕΚ Α 201/22.12.2017 ως ακολούθως: «**Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για οποιονδήποτε τυπικό λόγο και σε κάθε περίπτωση, εκτός από αυτή της απόρριψής της ως εκπρόθεσμης, καθώς και όταν ο προσφεύγων κλήθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 παράγραφος 3, 139Α και 277 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα**».

Με την ως άνω διάταξη καθίσταται ως δικονομικός κανόνας η αρχή κατά την οποία, επιτρέπεται μόνο μία φορά να ζητήσει κάποιος τη δικαστική προστασία στον ίδιο βαθμό κρίσης κατά της ίδιας διοικητικής πράξης. Έτσι, αποκλείεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, αδιάφορα από τους προβαλλόμενους λόγους και ανεξάρτητα από την τύχη της πρώτης (πρβλ. Ολ ΣτΕ 3840/2009, 3620/1995 ΣτΕ 97/2011, 1306/2010 κ.ά.). Κατά την έννοια δε της διάταξης αυτής, ως πρώτη προσφυγή θεωρείται εκείνη που προηγήθηκε χρονικά, δηλαδή εκείνη για την οποία συντάχθηκε χρονικά προγενέστερη πράξη κατάθεσης (3627/2013 ΔΕΦ ΑΘ). Η ως άνω αρχή εφαρμόζεται αναλογικώς και στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νόμιμου συμψηφισμού της επιστροφής του ποσού των αχρεωστήτως εκ μέρους του καταβληθέντων με τις τότε βεβαιωμένες οφειλές του έχει ήδη προβληθεί με την αριθμ./04-09-2023 ενδικοφανή προσφυγή και κρίθηκε με την με αριθμό/02-01-2024 απόφαση της Υπηρεσίας μας και συνεπώς, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή ως προς τον εν λόγω ισχυρισμό ασκείται απαραδέκτως, ως μη

επιτρεπτή δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή (βλ. ΝΣΚ 285/2011, με παραπομπή σε Τάχο α., Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, 7^η έκδοση, 2003 σελ. 793, ΣτΕ 1274/1957, 1500/1980, Σολδάτο, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, έκδοση 2000, σελ. 306 και ΣτΕ 1498/1979, ΟΛΣΤΕ 3498/1972).

Ως προς την καταβολή τόκων επί της αχρεώστητης καταβολής.

Επειδή, στις παραγράφους 2 και 3 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 εξάμηνη προθεσμία για το έντοκο επιστροφής του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επομένου της υποβολής της δήλωσης 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 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 δημόσιου δικαίου.».

Επειδή, στο άρθρο 42 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο 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.

3..... 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν 4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο άσκησης της προσφυγής : «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.

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, 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 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 εξ αρχής 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, ανίσχυρη.

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.

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, ανίσχυρη.

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

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων άσκησε τις με αριθμό ΠΡ...../2021, ΠΡ...../2021 και ΠΡ...../2021 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, χωρίς την υποβολή αιτήματος περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, αλλά και τόκων επ' αυτών. Ομοίως στην κατατεθείσα ενδικοφανή προσφυγή δεν υπήρχε τέτοιο αίτημα με αποτέλεσμα την επιστροφή του ποσού των 42.337.59 €, βάσει των με αριθμό/2024 και/2024 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης αντίστοιχα.

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 επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αχρεώστητα, ώστε να πηγάξει η σχετική υποχρέωση καταβολής τόκων, ως απαιτείται άλλωστε από τις σχετικές

διατάξεις του Ν.4987/2022 και ουδέποτε επίσης υπέβαλε και διακριτό αίτημα αξίωσης καταβολής τόκων, ούτε υποβλήθηκε μεταγενέστερα άλλη αυτοτελής αίτηση με παρόμοιο περιεχόμενο έως την επιστροφή. Συνεπώς, η αναζήτηση των τόκων που αναλογούν στο χρονικό διάστημα από το χρόνο της καταβολής του παραπάνω ποσού (προστίμων και φόρων) έως και την επιστροφή του, προϋπέθετε την υποβολή αίτησης επιστροφής των προαναφερόμενων αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων και προστίμων μετά του τόκου επ' αυτών. Συνεπώς, δεν υπήρχε γεγεννημένο δικαίωμά του επί των τόκων αυτών, ως εκ τούτου, ο προσφεύγων, δεν δικαιούνταν να λάβει τόκους για το χρονικό αυτό διάστημα.

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 και προστίμων μόνο για χρονικό διάστημα που έπεται της υποβολής της αίτησης επιστροφής τους και μάλιστα κατά τη μη ικανοποίηση του σχετικού αιτήματος επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών εντός των ενενήντα ημερών, 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 του ποσού του προστίμου 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 αυτοβούλως από τη φορολογική αρχή, στις 18/11/2024, χωρίς αίτημα του προσφεύγοντα, σε εκτέλεση των με αριθμό/2024 και/2024 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με ημερομηνία κοινοποίησης στη φορολογική διοίκηση την 09/10/2024, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 42 του Ν.5104/2024 και παρ.2 και 4 του άρθρου 53 του Ν.4987/2022, 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 ημερομηνία κατάθεσης 07/02/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.