



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-01-2023

Αριθμός απόφασης: 241

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29-09-2022 και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ανώνυμη Εταιρεία» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ» (πρώην ..... ΑΒΕΕ)**, με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον πρόεδρο του ΔΣ και Διευθύνοντα Σύμβουλο ..... του ....., κατά:

α) της από 21-09-2022 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επί του υπ' αριθμ...../20220902/4224/02-09-2022 αιτήματος της προσφεύγουσας και  
β) της από 04-08-2022 συναγόμενης αρνητικής απάντησης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επί του υπ' αριθμ...../20220722/4224/22-07-2022 αιτήματος της προσφεύγουσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) την από 21-09-2022 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επί του υπ' αριθμ...../20220902/4224/02-09-2022 αιτήματος της προσφεύγουσας και  
β) την από 04-08-2022 συναγόμενη αρνητική απάντηση της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επί του υπ' αριθμ...../20220722/4224/22-07-2022 αιτήματος της προσφεύγουσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 29-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της **ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ανώνυμη Εταιρεία» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ» (πρώην ..... ΑΒΕΕ)**, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Το έτος 2007, σε βάρος της εταιρείας «..... ΑΒΕΕ», της οποίας καθολικός διάδοχος λόγω συγχώνευσης είναι η προσφεύγουσα εταιρία, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος ΚΒΣ, για την χρήση 2003, από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Θεσσαλονίκης, συνέπεια του οποίου ήταν η επιβολή προστίμου σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ....../16-10-2007 πράξη επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΚΒΣ περιόδου 01.01.2003 - 31.12.2003, εκδόσεως του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης, λόγω της παράβασης νόθευσης στοιχείου. Το ποσό του προστίμου ανερχόταν σε 640.000,00€.

Κατά της ως άνω υπ' αριθμ. ....../16.10.2007 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης, ασκήθηκε νομίμως και εμπροθέσμως η από 13.12.2007 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, ζητώντας την ακύρωση αυτής, καθώς για το εν λόγω πρόστιμο δεν επιτεύχθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς. Πλην όμως, η εν λόγω προσφυγή απορρίφθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2014 απόφασης του ίδιου δικαστηρίου, τμήμα Ε'.

Εν συνεχεία, ασκήθηκε από την ως άνω εταιρεία η υπ' αριθ. Ε...../2015 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας για την αναίρεση της υπ' αριθ. ....../2014 απόφασης του Ε' Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία και έγινε δεκτή δυνάμει της υπ'

αριθμ. ....../08-06-2022 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, τμήμα Β'. Σύμφωνα με το διατακτικό της εν λόγω απόφασης, ακυρώθηκε η προαναφερθείσα υπ' αριθμ. ....../2007 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης.

Ακολούθως, την 22-07-2022 η εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά αίτηση ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με κωδικό αιτήματος ....../20220722/4224, με την οποία αιτούνταν την έντοκη επιστροφή του ποσού που έχει καταβάλλει δυνάμει της με αριθμ...../16-10-2007 πράξης επιβολής προστίμου του προϊσταμένου του ΔΕΚ Θεσσαλονίκης και η οποία ακυρώθηκε δυνάμει της με αριθμ. ....../2022 απόφασης του ΣΤΕ. Συνημμένα, η εταιρεία διαβίβασε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης την υπ'αριθμ. ....../2022 εν όλω δεκτή απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, σχετικά με την ακύρωση της πράξεως ....../2007 του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Θεσσαλονίκης.

Την 04.08.2022, επί της εν λόγω αιτήσεως, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης απάντησε τα εξής: «*Με το παρόν, ως απάντηση στο με αριθμό ....../20220722/4224 αίτημα, σας ενημερώνουμε ότι από το τμήμα μας έχουν ήδη συνταχθεί τα ΑΦΕΚ που αφορούν την ΑΕΠ ΚΒΣ ...../2007 συνολικού ποσού 640.000,00€. Απομένει η αντίστοιχη εκτέλεση των ΑΦΕΚ από το τμήμα εσόδων.*».

Η Φορολογική Αρχή προέβη στην επιστροφή του κεφαλαίου πλέον προσαυξήσεων που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, ήτοι ποσού 660.953,18€.

Στη συνέχεια, την 02-09-2022, η εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά δεύτερη ειδικότερη αίτηση ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με κωδικό αιτήματος ....../20220902/4224, με την οποία αιτούνταν την καταβολή των νόμιμων τόκων επί του επιστρεπτέου ποσού της με αριθμ. ....../2007 ακυρωθείσας πράξης προστίμου του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Θεσσαλονίκης, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../202 απόφασης του ΣΤΕ.

Δια της ως άνω αίτησης, η προσφεύγουσα αιτήθηκε την καταβολή του συνολικού ποσού τόκων ύψους 300.714,40€, βάσει αναλυτικά εκτιθέμενων υπολογισμών, με υπολογισμό τοκοφορίας από το χρόνο καταβολής εκάστου επιμέρους ποσού του προστίμου της υπ' αρ. ....../2007 πράξης επιβολής προστίμου και μέχρι το χρόνο επιστροφής του στις 24-8-2022.

Επί της δεύτερης αιτήσεως της προσφεύγουσας, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης την 21-09-2022 απάντησε τα εξής: «*.Σας γνωρίζουμε ότι στην υπ' αρ. ....../2022 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρεται ότι "Ακυρώνει την πράξη ....../2007 του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Θεσσαλονίκης, κατά το μέρος που με αυτήν επιβλήθηκε σε βάρος της [αναιρεσείουσας]-προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 640.000 ευρώ για τη νόθευση φορολογικού στοιχείου", χωρίς όμως να προβλέπεται ρητά η υποχρέωση επιστροφής εντόκως ποσού. Στην προκειμένη περίπτωση και για το λόγο ότι δεν αναφέρεται η εν λόγω υποχρέωση, η υπηρεσία μας δεν προέβη*

στον υπολογισμό και στην επιστροφή τόκων. Προϋπόθεση δηλαδή επιστροφής τόκων, είναι αυτό να αναφέρεται ρητά στη δικαστική απόφαση.».

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση :

α)της από 21-09-2022 αρνητικής απάντησης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επί του υπ' αριθμ...../20220902/4224/02-09-2022 αιτήματός της και

β)της συναγόμενης από 04-08-2022 αρνητικής απάντησης της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επί του υπ' αριθμ. ....../20220722/4224 αιτήματός της,

και την καταβολή συνολικού ποσού 300.714,40€ με υπολογισμό τοκοφορίας από το χρόνο καταβολής εκάστου επιμέρους ποσού του προστίμου, άλλως από 13-12-2007 (χρόνος ασκήσεως προσφυγής) μέχρι και το χρόνο επιστροφής του στις 24-08-2022, ισχυριζόμενη ότι είναι παράνομη και στερούμενη νομικής βάσεως και αιτιολογίας η άρνηση της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης να καταβάλλει τόκους επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού της ακυρωτέας, δυνάμει της υπ' αριθμ...../2022 απόφασης του ΣΤΕ, υπ' αριθμ...../2007 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται το άρθρο 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου (26.6/10-07-1944), τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 38 του Ν 1473/1984, την με αριθμ. 2191/2014 απόφαση της ΟΛΣΤΕ, την με αριθμ. 686/2020 απόφαση του ΣΤΕ, την με αριθμ.2221/2018 απόφαση του ΣΤΕ (η επιβολή διοικητικών προστίμων για τις παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και της παράλειψης έκδοσης φορολογικών στοιχείων, παρουσιάζει επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ένωσης), άρθρο 95 παρ.5 του Συντάγματος (η Διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις, το άρθρο 4 παρ.5 του Συντάγματος, το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ περί προστασίας της ιδιοκτησίας.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζονται τα ακόλουθα:

*«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από 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. ...».*

Περαιτέρω, με τη ΣΤΕ 686/2020 έγινε δεκτό μεταξύ άλλων ότι: «Σκέψη 9: ... Η υποχρέωση του Δημοσίου για καταβολή τόκων για χρέος του, το οποίο απορρέει από την υποχρέωσή του να επιστρέψει καταβληθέντες φόρους κλπ., είναι παρεπόμενη του ανωτέρω χρέους. Δεδομένου δε ότι

το χρέος αυτό απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως είναι η φορολογική, η αμφισβήτηση, ως προς την παρεπόμενη αυτή υποχρέωση, συνιστά διοικητική διαφορά.

Συνεπώς, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων με αίτημα να του επιστραφούν οι ως άνω φόροι ή με αίτημα να του καταβληθούν τόκοι για την ανωτέρω απαίτησή του, είναι δε επιτρεπτή η σώρευση στην προσφυγή του των δύο αυτών αιτημάτων ...».

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι το αιτούμενο ποσό που προκύπτει από την υποβολή του αιτήματος για καταβολή τόκων, κατόπιν αχρεώστητης καταβολής προστίμου ΚΒΣ, θεωρείται ότι δημιουργεί διοικητική διαφορά, η απόρριψη αυτού από την φορολογική αρχή, προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ και κατά συνέπεια η παρούσα υποβάλλεται παραδεκτως.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου (26.6/10-07-1944 Α' 139) «ο νόμιμος και ο της υπερημερίας τόκος πάσης του Δημοσίου οφειλής ορίζεται εις 6% ετησίως, πλην εάν άλλως ωρίσθη δια συμβάσεως ή ειδικού νόμου. Ο ειρημένος τόκος άρχεται από της επιδόσεως της αγωγής.».

**Επειδή**, 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 εξαμηνια 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.».

**Επειδή**, στο άρθρο 42 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν 4174/2013 «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" εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες [φορολογικές] οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.».

**Επειδή**, στην παράγραφο 16 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 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**, 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 που 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 επιστρεπτέο ποσό λόγω αχρεώστητης καταβολής προκύπτει από δήλωση, από δικαστική απόφαση ή άλλο λόγο
- (ii) η ρύθμιση του άρθρου 21 ΚΝΔΔ, η οποία προϋποθέτει την άσκηση προσφυγής
- (iii) η ρύθμιση του άρθρου 38 ν. 1473/1984 η οποία, όσον αφορά την επιστροφή ποσών φόρων που κατεβλήθησαν αχρεωστήτως κατά τα κριθέντα με οριστική δικαστική απόφαση κρίθηκε αντισυνταγματική ενώ κατά το μέρος που η διάταξη αφορά την επιστροφή ποσών που κατεβλήθησαν αχρεωστήτως, και τούτο προκύπτει από φορολογική δήλωση, η διάταξη δεν έχει θιγεί.

Εν όψει των ανωτέρω η διάταξη του άρθρου 53 υπερισχύει ως μεταγενέστερη και ειδικότερη των δυο προϋπαρχουσών διατάξεων. (Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1458-1459).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σε βάρος της προσφεύγουσας είχε προκύψει από έλεγχο του Δ.Ε.Κ., η έκδοση της με αριθμ...../16-10-2007 πράξης επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, χρήσης 01-01-2003 έως 31-12-2003.

Κατά της ανωτέρω πράξης ασκήθηκε νομίμως και εμπροθέσμως η από 13-12-2007 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης. Η εν λόγω προσφυγή απορρίφθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2014 απόφασης του Δικαστηρίου (τμήμα Ε').

Ακολούθως, ασκήθηκε η υπ' αριθ. Ε...../2015 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας για την αναίρεση της υπ' αριθ. ....../2014 απόφασης του Ε' Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία και έγινε δεκτή δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../08-06-2022 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, τμήμα Β'.

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, διότι δεν υπέβαλε με το δικόγραφο της από 13-12-2007 προσφυγής που άσκησε κατά της ακυρωθείσας στη συνέχεια επίδικης καταλογιστικής πράξης, αίτημα έντοκης επιστροφής του προστίμου που θα καταβάλλονταν από αυτήν αχρεωστήτως, ούτε υποβλήθηκε άλλη αυτοτελής αίτηση με παρόμοιο περιεχόμενο έως την υποβολή της από 22-07-2022 αίτησης επιστροφής. Συνεπώς, η αναζήτηση των τόκων που αναλογούν στο χρονικό διάστημα από το χρόνο της καταβολής του παραπάνω ποσού προστίμου έως και τις 22-08-2022 προϋπέθετε την υποβολή αίτησης επιστροφής των προαναφερόμενων αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρων και προστίμων, συνεπώς η προσφεύγουσα, δεν δικαιούνταν να λάβει τόκους για το χρονικό αυτό διάστημα και, ως εκ τούτου, δεν υπήρχε γεγεννημένο δικαίωμά της επί των τόκων αυτών. Περαιτέρω, η ανωτέρω διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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 όχι και για το διάστημα από την καταβολή αυτών έως την υποβολή της εν λόγω αίτησης επιστροφής, αντίθετα από ό,τι ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, δεν παραβιάζει, τις διατάξεις του Συντάγματος και της Ε.Σ.Δ.Α. Τούτο, διότι η άσκηση του δικαιώματός της 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**, με τα με αριθμ..... και ...../05-08-2022 ατομικά φύλλα έκπτωσης (ΑΦΕΚ) επιστράφηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 660.953,18€, βάσει της με αριθμ...../2022 απόφασης του ΣΤΕ. Δεδομένου ότι η επιστροφή διενεργήθηκε σε χρονικό διάστημα μικρότερο των ενενήντα (90) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης (22-07-2022), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 42 και παρ.2 και 4 του άρθρου 53 του Ν 4174/2013, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../29-09-2022 ενδικοφανούς προσφυγής, της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ανώνυμη Εταιρεία» και τον διακριτικό τίτλο «..... ΑΕ» (πρώην ..... ΑΒΕΕ), με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον πρόεδρο του ΔΣ και Διευθύνοντα Σύμβουλο ..... του .....

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της