



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01-03-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 551

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604561
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 Α.Α.Δ.Ε (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 17-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή:

α) της, συζύγου, ατομικά και ως ασκούσας τη γονική μέριμνα για το ανήλικο τέκνο της, ως κληρονόμων του, κατοίκου Κοζάνης (.....), Α.Φ.Μ.,

β) του, κατοίκου Κοζάνης (.....), Α.Φ.Μ. και

γ) του, κατοίκου Κοζάνης (.....), Α.Φ.Μ.

κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της με αριθμ. πρωτ./21-7-2022 αίτησης των ως άνω προσφευγόντων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 17-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α) της, Α.Φ.Μ. και γ) του, Α.Φ.Μ., 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:

Ιστορικό

Το έτος 2015 δυνάμει της με αριθμ./1/1119/09-01-2015 εντολής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος στον (ΑΦΜ) ο οποίος απεβίωσε την 13/04/2009 και στην πρώτη προσφεύγουσα για τη χρήση 2001, για το ακίνητο επί της οδού στην

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των ως άνω είχε συσταθεί άτυπη αφανής εταιρεία με σκοπό την αγοραπωλησία ακινήτου (ενός καταστήματος 80 τ.μ.) επί της ως άνω διεύθυνσης, και ο έλεγχος έκρινε ότι η εν λόγω αγοραπωλησία πραγματοποιήθηκε με σκοπό το κέρδος και ότι υπάγεται στο άρθρο 28 παρ. 3 του ν. 2238/94 και εκδόθηκε η με αριθμ./2015 οριστική πράξη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2001 – 31.12.2001.

Κατά της ως άνω πράξης, οι προσφεύγοντες άσκησαν την με αριθμ. πρωτ./12-8-2015 ενδικοφανή προσφυγή η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από την Υπηρεσία μας.

Κατά της απόρριψης αυτής, οι προσφεύγοντες άσκησαν την με αριθμ. ΠΡΦ/27-1-2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου η οποία έγινε εν μέρει δεκτή με την υπ' αριθμ./2017 απόφασή του.

Εν συνεχεία, κατά της ως άνω από απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, οι προσφεύγοντες άσκησαν την από 19/10/2017 αίτηση αναίρεσης επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2021 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Τριμελές) που έκανε δεκτή την αίτηση ακυρώνοντας την με αριθμ./2015 οριστική πράξη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001 – 31.12.2001.

Σε συνέχεια των ως άνω δικαστικών αποφάσεων όπως αναφέρεται στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , η φορολογική αρχή προέβη στις κάτωθι επιστροφές ποσών που είχαν καταβληθεί αχρεώστητα:

1. Στον δεύτερο εκ των προσφευγόντων:

Ποσό **11.644,73 €** εκ των οποίων τα 4.294,61 € συμψηφίστηκαν με οφειλές στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στις 28/08/2017 και τα 7.350,12 € συμψηφίστηκαν με οφειλές στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στις 08/09/2017.

Ποσό **112,98 €** τα οποία συμψηφίστηκαν με οφειλές στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στις 28/08/2017 και

Ποσό **57,84 €** οποία συμψηφίστηκαν με οφειλές στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στις 28/08/2017.

2. Στον τρίτο εκ των προσφευγόντων:

Ποσό **11.644,73 €** εκ των οποίων τα 4.294,61 € συμψηφίστηκαν με οφειλές στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στις 28/08/2017 και τα 7.350,12 € συμψηφίστηκαν με οφειλές στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στις 08/09/2017.

Ποσό **112,98 €** τα οποία συμψηφίστηκαν με οφειλές στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στις 28/08/2017 και

Ποσό **57,84 €** οποία συμψηφίστηκαν με οφειλές στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στις 28/08/2017.

Σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 484/2021 (Σχετ. 2) απόφασης του ΣτΕ (Τμήμα Β'), με την οποία έγινε δεκτή η με χρονολογία κατάθεσης 09/10/2017 αίτηση των ανωτέρω με την οποία ζήτησαν την αναίρεση της με αρ./2017 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, προέκυψαν επιστροφές ποσών που είχαν καταβληθεί αχρεώστητα και συγκεκριμένα:

1. Στην πρώτη εκ των προσφευγόντων:

Ποσό **125.342,81 €** τα οποία κατατέθηκαν σε λογαριασμό της στην Τράπεζα στις 29/06/2022

Ποσό **31.273,41 €** τα οποία κατατέθηκαν σε λογαριασμό της στην Τράπεζα στις 29/06/2022.

2. Στον δεύτερο εκ των προσφευγόντων:

Ποσό **35.109,29 €** τα οποία κατατέθηκαν σε λογαριασμό του στην Τράπεζα στις 29/06/2022.

3. Στον τρίτο εκ των προσφευγόντων:

Ποσό **35.109,29 €** τα οποία κατατέθηκαν σε λογαριασμό του στην Τράπεζα στις 29/06/2022.

Δεδομένου όμως ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην άτοκη επιστροφή των ανωτέρω αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων εισοδήματος, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν την υπό κρίση με αριθ. πρωτ./21-7-2022 αίτησή τους, αιτούμενοι την καταβολή τόκων. Η τιθέμενη στο νόμο προθεσμία, εντός της οποίας όφειλε ο Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να απαντήσει επί της κατατεθείσας αίτησης παρήλθε άπρακτη με αποτέλεσμα αυτή να τεκμαίρεται ως σιωπηρώς απορριφθείσα.

Οι ως άνω προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφονται κατά της ως άνω σιωπηρής απόρριψης και ζητούν να τους αποδοθούν οι τόκοι που δικαιούνται βάσει του άρθ. 53 ΚΦΔ επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος ύψους 156.322,02 ευρώ που καταβλήθηκε από την και επί του ποσού ύψους 46.924,83 ευρώ που έχει καταβληθεί από καθένα από τα τέκνα και, είτε από την καταβολή του ως άνω αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, είτε από την άσκηση της προσφυγής τους, στις 27/1/2016 και ως την ημερομηνία επιστροφής του ως άνω ποσού φόρου, στις 30/6/2022, ισχυριζόμενοι τα εξής:

1) Η αξίωση τους για καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου καθίσταται δικαστικώς επιδιώξιμη από την άσκηση της αρχικής προσφυγής, διότι μπορούσε να σωρευθεί στο ίδιο δικόγραφο το αίτημα αυτό ως παρεπόμενο, αλλά και οποτεδήποτε μεταγενεστέρως με αυτοτελές δικόγραφο. (ΔΕΦΑΘ 2660/2019).

2) Η εν λόγω αξίωση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή λόγω εκκρεμοδικίας (άρθρο 143 ν. 4270/2014).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 ν. 1473/1984:

«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 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, στις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1, 2 και 4 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει από 01/01/2014 ορίζεται:

«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. Ειδικά για αιτήματα επιστροφής ΦΠΑ

από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες.

.....

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 16 του ΚΦΔ το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.:

«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 εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.»

Επειδή σύμφωνα με τις 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 ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο «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 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 Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων 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 μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...».

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: «Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.».

άρθρου 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.»

άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995 : «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπεται 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 διακόπεται 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' 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.»

Επειδή, 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 κοινοποίησης 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 κοινοποίησης 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 συζήτησεως της υποθέσεως και της δημοσιεύσεως και κοινοποίησης 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 φορολογούμενου 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 πρόσφατη υπ' αριθμ. 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 μείωσης 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 τόν επιστρέψει στον φορολογούμενο αποτελεί μιν 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.»

Επειδή, ενόψει όλων των προαναφερθεισών διατάξεων του ν. 4270/2014 και του ν.2362/1995, για τις υπό κρίση αξιώσεις τόκων των προσφευγόντων 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 κλπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως, η γενεσιουργός αιτία, δε, της υποχρέωσης 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 επιδιώξιμη από το χρόνο άσκησης της προσφυγής του φορολογούμενου, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα περί επιστροφής φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως, άλλως, αν δεν περιλαμβάνεται τέτοιο αίτημα με την προσφυγή λόγω μη καταβολής του φόρου κατά το χρόνο κατάθεσης της προσφυγής, από το χρόνο που ο φόρος αυτός καταβλήθηκε αχρεώστητα. Περαιτέρω, 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 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 δίοτι, 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 απόφασης ΣΤΕ 484/2021, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Θεσσαλονίκης την με αριθμ. πρωτ./21-07-2022 αίτηση και ζητούν να τους αποδοθούν οι τόκοι που δικαιούνται βάσει του άρ. 53 ΚΦΔ επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος ύψους 156.322,02 ευρώ που καταβλήθηκε από την και επί του ποσού ύψους 46.924,83 ευρώ που έχει καταβληθεί από καθένα από τα τέκνα και, είτε από την καταβολή του ως άνω αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, είτε από την άσκηση της προσφυγής τους, στις 27/1/2016 και ως την ημερομηνία επιστροφής του ως άνω ποσού φόρου, στις 30/6/2022.

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 δίοτι, 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.

Επειδή, εν προκειμένω η παραγραφή της αξίωσης των προσφευγόντων δεν διακόπηκε με την άσκηση της από 27/01/2016 προσφυγής, καθώς με αυτή ζητήθηκε μόνο η ακύρωση της καταλογιστικής πράξεως και δεν περιλήφθηκε σε αυτή αίτημα περί επιδίκασης τόκων ούτε και τέθηκε υπόψη του δικαστηρίου μεταγενέστερα. Η αξίωσης των προσφευγόντων για την καταβολή τόκων επί των ποσών φόρου εισοδήματος που κατέβαλαν αχρεώσητα, γεννήθηκε κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι αχρεώσητες καταβολές, ήτοι τα έτη 2015, 2016, 2017 και 2018. Συνεπώς, κατά την 21/07/2022, ημερομηνία κατά την οποία οι προσφεύγοντες υπέβαλαν πρώτη φορά αίτημα ενώπιον της φορολογικής αρχής περί έντοκης επιστροφής αχρεωστήτων καταβληθέντων ποσών φόρου εισοδήματος, με την υποβολή στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της με αριθμ. πρωτ./21-7-2022 αίτησης, η αξίωσή τους για καταβολή τόκων επί των ποσών αυτών που είχαν καταβάλει τα έτη 2015 και 2016 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, πενταετούς παραγραφής. Όσον αφορά, δε, την αξίωσή των προσφευγόντων για καταβολή τόκων επί του ποσού 86.244,64 ευρώ, που έχει η πρώτη εκ των προσφευγόντων συνολικά τα έτη 2017, 2018 και 2019, όπως αυτό προκύπτει από τα αρχεία του taxis, η πενταετής παραγραφή, που

είχε αρχίσει, κατά τα ανωτέρω, να τρέχει την 31/12/2017, για το έτος 2017 και την 31/12/2018 για το έτος 2018 και την 31/12/2019 για το έτος 2019, διακόπηκε με την υποβολή εντός της προθεσμίας παραγραφής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21-7-2022 αίτησής τους προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και επομένως η εν λόγω αξίωσή τους κατά τον χρόνο υποβολής του υπό κρίση αιτήματός τους δεν έχει ακόμα παραγραφεί.

Ως εκ τούτου, το αίτημα των προσφευγόντων περί καταβολής τόκων επί του ανωτέρω ποσού των 86.244,64 ευρώ, κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 17-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α) της, συζύγου, Α.Φ.Μ., β) του του, Α.Φ.Μ. και γ) του του, Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π κατά το μέρος που αφορά την καταβολή τόκων επί του επιστραφέντος, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 86.244,64 ευρώ και ο Προϊστάμενος της ως άνω Υπηρεσίας να προβεί στον υπολογισμό, κατά τα ανωτέρω, των ποσών των τόκων επί του επιστραφέντος, από τις ημερομηνίες της καταβολής αυτού μέχρι και την ημερομηνία επιστροφής του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 και 53 του ΚΦΔ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.