



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09/03/2023

Αριθμός απόφασης: 497

**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 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 9/3/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας «.....- **ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ**», ΑΦΜ, που εδρεύει

στον , επί της οδού αριθ. .., Τ.Κ., κατά της σιωπηρής απόρριψης επί της με αρ. πρωτ./23-12-2019 αίτησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/20-7-2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή, ως απαράδεκτη, για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτήν.
6. Την υπ' αριθμ/30-9-2020 ασκηθείσα προσφυγή κατά της με αριθμό/20-7-2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
7. Την με αριθμό/2022 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Σε εκτέλεση της με αριθμό/2022 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης επί της υπ' αριθμ/30-9-2020 ασκηθείσας προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας «.....- **ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ**», ΑΦΜ, η οποία αναπέμπει την υπόθεση στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να εξεταστεί η ασκηθείσα με αρ. πρωτ./9-3-2020 ενδικοφανής προσφυγή κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στο σκεπτικό της απόφασης, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

Δυνάμει των οικείων εντολών ελέγχου διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην ανώνυμη εταιρία «.....- **ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ**», ΑΦΜ από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου που συστάθηκε με την με αρ .πρωτ. ΔΕΛΒ..... ΕΞ 2015/ 1-2-2015 Απόφαση της ΓΓΔΕ, για τις χρήσεις 1995 -2003. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις ΚΒΣ, βάσει των οποίων εκδόθηκαν από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης οι ακόλουθες καταλογιστικές πράξεις ΚΒΣ, εισοδήματος και ΦΠΑ, κατά των οποίων ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Αρ. καταχ. Ενδικοφανών προσφυγών	Προσβαλλόμενη πράξη	Χρήση	Αρ. αποφ. ΔΕΔ	Έκβαση
...../21-06-2017	A) .../.../16-05-2017, B) .../.../16-05-2017 και Γ) .../.../16-05-2017 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. Φ.Ε.	A)2001 B) 2002 Γ) 2003	.../2017	Δεκτή

...../21-06-2017	A) ..../16-05-2017, και B) ..../16-05-2017 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. ΦΠΑ, Γ) ..../16-05-2017 οριστική πράξη προστίμου ΦΠΑ και Δ) .../16-05-2017 οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρ. 8 § 12 ν. 1882/1990	A)2001 B)2002 Γ) 2002 Δ)2002	...../2017	Δεκτή
...../07-06-2017	...../06-04-2017 οριστική πράξη διορθ. προσδ. Φ.Ε.	2000	...../2017	Δεκτή
...../07-06-2017	...../06-04-2017 οριστική πράξη διορθ. προσδ. ΦΠΑ	2000	...../2017	Δεκτή
...../07-06-2017	..../06-04-2017 οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ	2000	...../2017	Δεκτή
...../07-06-2017	...../06-04-2017 οριστική πράξη διορθ. προσδ. παρακρατούμενου/αποδιδόμενου φόρου τόκων σε αλλοδαπές επιχειρήσεις	2000	...../2017	Δεκτή
...../07-06-2017	...../06-04-2017 οριστική πράξη διορθ. προσδ. εισφοράς δανείων εξωτερικού ν. 128/75	2000	...../2017	Δεκτή
...../21-06-2017	A) ..../16-05-2017 και B) ...../16-05-2017 οριστικές πράξεις προστίμου ΚΒΣ	A)2001 B)2002	...../2017	Δεκτή
...../15-4-2016	A) ...../1-3-2016, B) ...../1-3-2016, Γ) ...../1-3-2016, Δ) ...../1-3-2016, Ε) ...../1-3-2016 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. ΦΠΑ και ΣΤ) .../1-3-2016 οριστική πράξη προστίμου ΦΠΑ	A) 1-4-1996 έως 31-3-1997 B) 1-4-1997 έως 31-3-1998 Γ) 1-4--1998 έως 31-3-1999 Δ) 1-4-1999 έως 31-3-2000 Ε) 1-4-2000 έως 31-3-2001 ΣΤ) 1-4-2000 έως 31-3-2001		Σιωπηρή απόρριψη
...../15-4-2016	A) ...../1-3-2016, B) ...../1-3-2016, Γ) ...../1-3-2016 και Δ) ...../1-3-2016 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. Φ.Ε.	A) 1-4--1997 έως 31-3-1998 B) 1-4-1998 έως 31-3-1999 Γ) 1-4-1999 έως 31-3-2000 Δ) 1-4-2000 έως 31-3-2001		Σιωπηρή απόρριψη
...../15-4-2016	A) .../1-3-2016, B) ..1-3-2016, Γ) .../1-3-2016 και Δ) ..../1-3-2016 πράξεις προστίμου ΚΒΣ	A) 1-4-1997-έως 31-3-1998 B) 1-4-1998 έως 31-3-1999 Γ) 1-4-1999 έως 31-3-2000 Δ) 1-4-2000 έως 31-3-2001		Σιωπηρή απόρριψη

...../15-1-2016	A) ...../1-3-2016, B) ...../1-3-2016, Γ) ...../1-3-2016, Δ) ...../1-3-2016, E) ...../1-3-2016, ΣΤ) ...../1-3-2016, Ζ) .../1-3-2016, Η) ...../1-3-2016, θ) ...../1-3-2016 και Ι)...../1-3-2016 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. τελών χαρτοσήμου δανείων σε υπαλλήλους υπό μορφή προκαταβολών	A) 1-4-1997 έως 31-3-1998 Β) 1-4-1998 έως 31-3-1999 Γ) 1-4-1999 έως 31-3-2000 Δ) 1-4-2000 έως 31-3-2001 Ε) 1-4-1995 έως 31-3-1996 ΣΤ) 1-4-1996 έως 31-3-1997 2) 1-4-1997 έως 31-3-1998 Η) 1-4-1998 έως 31-3-1999 Θ) 1-4-1999 έως 31-3-2000 Ι) 1-4-2000 έως 31-3-2001	Σιωπηρή απόρριψη
-----------------	--	---	------------------

Αναφορικά με τις ενδικοφανείς προσφυγές, οι οποίες απορρίφθηκαν σιωπηρώς από την Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγές ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εξεδόθησαν τελεσίδικες αποφάσεις που ακύρωσαν τις καταλογιστικές πράξεις στο σύνολο τους.

Δικαστικές προσφυγές

Αρ. καταχ. προσφυγής	Προσβαλλόμενη πράξη	Χρήση	Αρ. απόφασης/Δικαστήριο	Έκβαση
ΠΡ ...../12-10-2016	Προσβαλλόμενη: Σιωπηρή απόρριψη των Α) ...../15-4-2016 και Β) ...../15-4-2016 Ενδικοφανών Προσφυγών Καταλογιστικές πράξεις: Α) i) ...../1-3-2016, ii) ...../1-3-2016, iii) ...../1-3-2016 και iv) ...../1-3-2016 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. Φ. Ε. και Β) i)...../1-3-2016, ii) ...../1-3-2016, iii) ...../1-3-2016 και iv) .../1-3-2016 πράξεις προστίμου ΚΒΙ	A) i) 1-4-1997 έως 31-3-1998, ii) 1-4-1998 έως 31-3-1999, iii) 1-4-1999 έως 31-3-2000 και iv) 1-4-2000 έως 31-3-2001 και B) i) 1-4-1997 έως 31-3-1998, ii) 1-4-1998 έως 31-3-1999, i) 1-4-1999 έως 31-3-2000 και iv) 1-4-2000 έως 31-3-2001	...../2018 ΔΕφΘεσσ	Δεκτή

ΠΡ ...../12-12-2016	Προσβαλλόμενη: Σιωπηρή απόρριψη της ...../15-4-2016 Ενδικοφανούς Προσφυγής Καταλογιστικές πράξεις: i) ...../1-3-2016, ii) ...../1-3-2016, iii) ...../1-3-2016, iv) ...../1-3-2016, v) ...../1-3-2016 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. ΦΠΑ και vi) ...../1-3-2016 οριστική πράξη, προστίμου ΦΠΑ	i) 1-4-1996 έως 31-3-1997, ii) 1-4-1997 έως 31-3-1998, iii) 1-4-1998 έως 31-3-1999, iv) 1-4-1999 έως 31-3-2000, v) 1-4-2000 έως 31-3-2001 και vi) 1-4-2000 έως 31-3-2001	...../2018 ΔΕφΘεσσ	Δεκτή
ΠΡ ...../12-10-2016	Προσβαλλόμενη: Σιωπηρή απόρριψη της ...../15-4-2016 Ενδικοφανούς Προσφυγής Καταλογιστικές πράξεις: i) ...../1-3-2016,	i) 1-4-1996 έως 31-3-1997, ii) 1-4-1997 έως 31-3-1998, iii) 1-4-1998 έως 31-3-1999, iv) 1-4-1999 έως 31-3-2000,	...../2018 ΔΕφΘεσσ	Δεκτή
	ii) 198/38/1-3-2016, iii) 199/39/1-3-2016, iv) 200/40/1-3-2016, v) 201/41/1-3-2016 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. ΦΠΑ και vi) 217/247/1-3-2016 οριστική πράξη προστίμου ΦΠΑ	v) 1-4-2000 έως 31-3-2001 και vi) 1-4-2000 έως 31-3-2001		
ΠΡ ...../12-10-2016	Προσβαλλόμενη: Σιωπηρή απόρριψη των Α) ...../15-4-2016 και Β) ...../15-4-2016 Ενδικοφανών Προσφυγών Καταλογιστικές πράξεις: Α) i) ...../1-3-2016, ii) ...../1-3-2016, iii) ...../1-3-2016 και iv) ...../1-3-2016 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. Φ. Ε. και Β} 1)...../1-3-2016, ü) ...../1-3-2016, iii) ..../1-3-2016 και iv) ...../1-3-2016 πράξεις προστίμου ΚΒ Σ	Α) i) 1-4-1997 έως 31-3-1998, ii) 1-4-1998 έως 31-3-1999, iii) 1-4-1999 έως 31-3-2000 και iv) 1-4-2000 έως 31-3-2001 και Β) i) 1-4-1997 έως 31-3-1998, ii) 1-4-1998 έως 31-3-1999, iii) 1-4-1999 έως 31-3-2000 και iv) 1-4-2000 έως 31-3-2001	...../2018 ΔΕφΘεσσ	Δεκτή

ΠΡ ...../12-10-2016	Προσβαλλόμενη: Σιωπηρή απόρριψη της 7108/15-4-2016 Ενδικοφανούς Προσφυγής Καταλογιστικές πράξεις: i) ...../1-3-2016, ü) ...../1-3-2016, iii) ...../1-3-2016 και iv) ...../1-3-2016 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. Φ. Ε.	i) 1-4-1997 έως 31-3-1998, ii) 1-4-1998 έως 31-3-1999, iii) 1-4-1999 έως 31-3-2000 και iv) 1-4-2000 έως 31-3-2001	...../2018 ΔΕφΘεσσ	Δεκτή
ΠΡ ...../12-10-2016	Προσβαλλόμενη: Σιωπηρή απόρριψη της ...../15-4-2016 Ενδικοφανούς Προσφυγής Καταλογιστικές πράξεις: i)...../1-3-2016, ii) /1-3-2016, iii) ...../1-3-2016, iv) /1-3-2016, v) ...../1-3-2016, vi) ...../1-3-2016, vii) ...../1-3-2016, viii) ...../1-3-2016, ix) ...../1-3-2016 και χ) ...../1-3-2016 οριστικές πράξεις διορθ. προσδ. τελών χαρτοσήμου	i) 1-4-1997 έως 31-3-1998, ii) 1-4-1998 έως 31-3-1999, iii) 1-4-1999 έως 31-3-2000, iv) 1-4-2000 έως 31-3-2001, v) 1-4-1995 έως 31-3-1996, vi) 1-4-1996 έως 31-3-1997, vii) 1-4-1997 έως 31-3-1998, viii) 1-4-1998 έως 31-3-1999, ix) 1-4-1999 έως 31-3-2000 και x) 1-1-2000 έως 31-3-2001	...../2018 ΔΕφΘεσσ	Δεκτή

Με τις ως άνω ενδικοφανείς και δικαστικές προσφυγές η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε αίτημα επιστροφής των καταλογισθέντων ποσών εντόκως από της καταβολής τους. Ωστόσο, ούτε η ΔΕΔ, αλλά ούτε και το Δικαστήριο πήραν θέση για το εν λόγω αίτημα.

Σε συμμόρφωση των ως άνω αποφάσεων της ΔΕΔ και του Δικαστηρίου, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επέστρεψε μέρος του ποσού, το οποίο είχε καταβάλει η προσφεύγουσα, ήτοι ποσό 15.601.768,19 € και εκκρεμούσε η επιστροφή ποσού 2.425.172,12 €, για το οποίο ζητήθηκε από την εταιρία να καταθέσει εγγυητική επιστολή σε τράπεζα, καθώς για το εν λόγω ποσό εκκρεμούσε απόφαση του ΣΤΕ για το αίτημα αναίρεσης που άσκησε το Δημόσιο.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης την με αρ.πρωτ. /23-12-2019 αίτηση για την επιστροφή ποσού 2.425.172,12 €, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, σύμφωνα με αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. και τις τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις και την επιστροφή ποσού 2.453.802,00 € που αφορά νόμιμους τόκους που γεννήθηκαν λόγω αχρεώστητης καταβολής στο Ελληνικό Δημόσιο συνολικού ποσού ύψους 18.026.940,31 €, το οποίο απορρίφθηκε σιωπηρά. Στην συνέχεια η προσφεύγουσα άσκησε την με αρ. πρωτ. /9-3-2020 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον

της Υπηρεσίας μας κατά της ανωτέρω σιωπηρής απόρριψης. Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμό/20-7-2020 απορριπτική απόφαση της Δ.Ε.Δ., ως απαράδεκτη, για το λόγο ότι η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή σιωπηρή απόρριψη της με αρ. πρωτ./23-12-2019 αίτησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Κατά της απόφασης της Δ.Ε.Δ., η προσφεύγουσα άσκησε την με αρ. καταχ. ΠΡ/30-9-2020 προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ..). Με την με αριθμό/2022 απόφαση του ΤρΔΕφ Θεσσαλονίκης ακυρώθηκε η με αριθμό/2020 απόφασή μας και το Δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ε.Δ., προκειμένου να εξετασθεί η με αρ, πρωτ./23-12-2019 αίτηση της προσφεύγουσας, ως προς το αίτημά της που αφορά στην παρεπόμενη υποχρέωση του Δημοσίου να καταβάλει τόκους για τα ποσά που της έχουν επιστραφεί. Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε επιστροφή του αιτούμενου με την ενδικοφανή προσφυγή της ποσού 2.425.172,12 €, καθώς εκδόθηκε η με αριθμό/2020 απόφαση του ΣΤΕ με την οποία απορρίφθηκε η αίτηση αναίρεσης του Δημοσίου.

Επειδή κατά το σκεπτικό (σκέψη 8) της με αριθμό/2022 απόφασης του ΤρΔΕφ Θεσσαλονίκης, το ζήτημα της οφειλής, κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, τόκων για τα ποσά φόρων, προστίμων, τελών κλπ. που επιστράφηκαν δυνάμει των τελεσίδικων αποφάσεων του Διοικ. Εφετείου Θεσσαλονίκης και των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ., νομίμως τέθηκε υπόψη της φορολογικής αρχής με την ως άνω αίτηση, διότι συναρτάται προς ζήτημα που δεν εξετάσθηκε με τις αποφάσεις αυτές, λόγω παράλειψης του Δικαστηρίου και της Δ.Ε.Δ. να επιληφθούν του σχετικού αιτήματος που είχε διατυπωθεί στις αντίστοιχες προσφυγές και ενδικοφανείς προσφυγές, η δε παράλειψη δεν μπορεί να εξομοιωθεί με απόρριψη του αιτήματος, διότι η υποχρέωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, προστίμων κλπ προσασυζημένων με τους κατά νόμο τόκους, αποτελεί αυτόθροη συνέπεια των ακυρωτικών των καταλογιστικών πράξεων αποφάσεων. Ως εκ τούτου, η υποχρέωση καταβολής τόκων δεν καλύπτεται από το δεδουλευμένο των δικαστικών αποφάσεων, ώστε με την αίτηση να επιδιώκεται εκ νέου η καταβολή τόκων που είχε ήδη διαταχθεί, ούτε αποτέλεσε αντικείμενο κρίσης στις επί των ενδικοφανών προσφυγών αποφάσεις της ΔΕΔ, ώστε να πρόκειται για επάνοδο στα οριστικώς κριθέντα. Το γεγονός ότι δεν έχει περιληφθεί στις δικαστικές αποφάσεις διάταξη περί έντοκης επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων, παρά τη διατύπωση στις αντίστοιχες προσφυγές σχετικού αιτήματος, αποκλείει την επιδίωξη καταβολής τόκων δια της οριζόμενης από το Ν.3068/2002 και το π.δ. 61/2004 διαδικασίας συμμόρφωσης της Διοίκησης. Τέλος το Δικαστήριο έκρινε ότι από τη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτει φορολογική διαφορά. Με βάση το ανωτέρω σκεπτικό το Δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στην ΔΕΔ προς εξέταση της αρ. πρωτ./9-3-2020 ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 43 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 1 και 2 Ν. 2362/1995 (Κωδ.Δημ.Λογ.): «1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής. Για τα τελωνειακά έσοδα ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 1165/1918 του Τελωνειακού Κώδικα, όπως ισχύει. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και επί ποσών που εισπράττονται από το Δημόσιο για λογαριασμό τρίτων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 91 Ν. 2362/1995 (Κωδ.Δημ.Λογ.): «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 ...».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι για υποθέσεις, όπως η υπό εξέταση που αφορά στις χρήσεις 1996 έως 2001, εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις των άρθρων 90 παρ. 1 και 2 και 91 Ν. 2362/1995 (Κωδ.Δημ.Λογ.), σύμφωνα με τις οποίες οι αξιώσεις γενικώς κατά του Δημοσίου υπόκεινται σε πενταετή παραγραφή, όταν όμως πρόκειται, ειδικώς για αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά, όπως στην υπό εξέταση υπόθεση, η παραγραφή είναι τριών ετών. Εν προκειμένω, το αίτημα περί εντόκου, που αφορά το κρινόμενο ζήτημα στην παρούσα, τέθηκε ταυτόχρονα με το αίτημα για επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών και ως εκ τούτου το ζήτημα αυτό (του εντόκου) έχει συνακόλουθα τριετή περίοδο παραγραφής, ως προς την εμπρόθεσμη άσκησή του.

Επειδή περαιτέρω, όσον αφορά το ζήτημα της έναρξης και της συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τη νομολογία και την αρθρογραφία, για να θεμελιωθεί το δικαίωμα επιστροφής πρέπει να έχει προηγηθεί καταβολή φόρου, ο εν λόγω δε φόρος πρέπει να έχει καταβληθεί αχρεωστήτως, ήτοι χωρίς τυπικό νόμο, είτε διότι δεν έχει θεσπισθεί φόρος, είτε λόγω του ότι καθιερώνεται φορολογική απαλλαγή ή εξαίρεση, ή διότι ο νόμος με τον οποίο επεβλήθη ο φόρος είναι αντίθετος προς το Σύνταγμα ή άλλο κανόνα δικαίου υπερνομοθετικής ισχύος (κανόνα του Ενωσιακού δικαίου ή διεθνών συμβάσεων) ή διότι δεν ετηρήθησαν οι νόμιμες προϋποθέσεις γενέσεως της φορολογικής ενοχής. Για την επιστροφή φόρου απαιτείται αίτηση του φορολογουμένου

και πράξη της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Η αξίωση επιστροφής ασκείται με προσφυγή κατά της πράξεως του άρθρου 30 του ΚΦΔ, με την οποία εκδηλώνεται άρνηση επιστροφής ή γίνεται δεκτή περιορισμένα η επιστροφή ή κατά της σιωπηράς απορρίψεως αιτήματος επιστροφής φόρου από τη Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4244/2011).

Επειδή ως "αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά" κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 90 παρ. 2 Ν. 2362/1995, είναι όχι μόνον εκείνα τα οποία αρχήθεν (ήτοι κατά τον χρόνο της καταβολής τους) δεν οφείλοντο, αλλά και τα ποσά τα οποία οφείλοντο μεν κατά τον χρόνο της καταβολής τους, κατέστησαν, όμως, επιγενομένως (ήτοι μετά την καταβολή) αχρεώσητα, διότι έπαυσε από οποιονδήποτε λόγο να υφίσταται η σχετική υποχρέωση (πρβλ. ΣΤΕ 820-822/1997, 4114/1983, πρβλ. ΣΤΕ 2813/2003, 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989). Από τον συνδυασμό, εξάλλου, των διατάξεων των άρθρων 90 (παρ. 2) και 91 του Ν. 2362/1995, προκύπτει ότι ως αφετηρία του χρόνου παραγραφής της αξιώσεως για απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ορίζεται η καταβολή αυτού, ως συνιστώσα, κατά το συνήθως συμβαίνον, το γεγονός από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση. Όταν όμως η καταβολή παρίσταται νόμιμη κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα, η δε υποχρέωση για απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από επιγενομένους λόγους, ο χρόνος της παραγραφής αρχίζει όχι από την πληρωμή, αλλά από τη γένεση της αξιώσεως για αναζήτηση των καταβληθέντων (ΣΤΕ 3850/2000, 4290/1995, πρβλ. ΣΤΕ 820-2/1997, 547/2000, 2206/2018). Τέτοιον επιγενομένο λόγο έχει κριθεί ότι συνιστά η διάφορος νομοθετική ρύθμιση (πρβλ. ΣΤΕ 1470, 4475/1983), η ακύρωση ή μεταβολή της έννομης σχέσεως, για την οποία καταβλήθηκε ο φόρος (πρβλ. ΣΤΕ 2628/1979), η τελική εκκαθάριση της φορολογικής υποχρεώσεως, κατά τη διαδικασία του νόμου (συμφηφισμός προκαταβληθέντος φόρου (πρβλ. ΣΤΕ 3664, 4031/1981), η έκδοση οριστικής δικαστικής αποφάσεως, με την οποία αναγνωρίζεται η έλλειψη εν όλω ή εν μέρει της φορολογικής υποχρεώσεως (πρβλ. ΣΤΕ 3362/ 1989).

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκδοση και κοινοποίηση των οριστικών πράξεων παρίστατο νόμιμη κατά τον χρόνο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, η δε γένεση της αξιώσεως για αναζήτηση των καταβληθέντων και των τόκων επί αυτών θεωρείται ως επιγενομένη και άρχεται από την επίδοση των οριστικών δικαστικών αποφάσεων, με τις οποίες αναγνωρίστηκε η έλλειψη της φορολογικής υποχρεώσεως και διατάχθηκε η ακύρωση των πράξεων καταλογισμού και η επιστροφή των καταβληθέντων φόρων. Με οριστική δικαστική απόφαση εξομοιούνται άλλωστε και οι αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, με τις οποίες έγιναν δεκτές οι ενδικοφανείς προσφυγές, η δε κοινοποίησή τους στην προσφεύγουσα εταιρεία σηματοδοτεί την έναρξη του χρόνου παραγραφής της απαίτησης της επιστροφής των τόκων. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης περί επιστροφής τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντων (23-12-2019) δεν είχε συμπληρωθεί η τριετής παραγραφή του άρθρου 90 παρ. 2 Ν. 2362/1995 (Κωδ. Δημ. Λογ.).

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 16 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας: «Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής».

Επειδή ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας 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 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 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 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 οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το 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 με τις αποφάσεις 2190/2014 και 2191/2014 του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι, εν όψει της αντισυνταγματικότητας της διατάξεως του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 κατά το μέρος που αφορά το χρόνο ενάρξεως της τοκοφορίας, έχει εφαρμογή, ως προς το θέμα αυτό, η προγενέστερη γενική διάταξη του άρθρου 21 του κ.δ. της 26.6/10.7.1944, η οποία είναι εφαρμοστέα και σε περίπτωση οφειλής που απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως η φορολογική. Κατά την έννοια δε της τελευταίας αυτής διατάξεως, όπως ερμηνεύθηκε με τις ως άνω αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κλπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.

Επειδή με την απόφαση της 18.4.2013 το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (υπόθεση C-565/11 Mariana Irimie), ερμηνεύοντας την αρχή της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου και τα όρια τα οποία η αρχή αυτή θέτει στη δικονομική αυτονομία των κρατών μελών σε υποθέσεις επιστροφής φόρων καταβληθέντων αχρεωστήτως κατά παράβαση του ενωσιακού δικαίου, καθόρισε ως χρονικό σημείο αφετηρίας της τοκογονίας την ημέρα της αχρεώστητης καταβολής και διευκρίνισε

ότι οποιαδήποτε παρέκκλιση από την έναρξη της τοκογονίας από την ημέρα αυτή αντίκειται στην αρχή της αποτελεσματικότητας, διότι καθιστά την αποζημίωση του φορολογούμενου μη προσήκουσα.

Επειδή, από τις αποφάσεις 248-9/2008 και 2190/2014 της Ολομέλειας του ΣΤΕ, όπως και από την πρόσφατη ΣΤΕ 686/2020, 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 τον επιστρέψει στον φορολογούμενο αποτελεί μεν προϋπόθεση για την διάγνωση της υποχρέωσης του Δημοσίου να καταβάλει τόκους προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του φορολογούμενου, δεν είναι όμως αυτή η γενεσιουργός αιτία της τελευταίας αυτής υποχρέωσης. Η υποχρέωση αυτή έχει ως γενεσιουργό αιτία την αχρεώστητη καταβολή του φόρου και διατηρείται μέχρι του χρόνου που το σχετικό ποσό επιστρέφεται στον φορολογούμενο. Κατά την διάταξη δε του άρθρου 21 του Κώδικα νόμων περί δικών του Δημοσίου, η εν λόγω παρεπόμενη υποχρέωση υφίσταται από την άσκηση της προσφυγής για την ικανοποίηση της κύριας απαιτήσεως του φορολογούμενου.

Επειδή ερμηνευτικά και κατ' αναλογία με τα ανωτέρω η έννοια της «αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου» που εισάγεται το πρώτον με την παράγραφο 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 καλύπτει και τις περιπτώσεις που το αίτημα της νομιμότοκτης επιστροφής του αχρεωστήτως, αρχικά ή λόγω επιγενόμενου λόγου, καταβληθέντος ποσού υποβάλλεται το πρώτον με την ενδικοφανή ή την δικαστική προσφυγή και ακολουθεί νέα αίτηση που αφορά την απόδοση των τόκων μετά την έκδοση οριστικής απόφασης και την επιστροφή του κύριου φόρου. Η τυχόν στενή ερμηνεία του όρου «αίτηση», σύμφωνα με την οποία η χωριστή αίτηση για την επιστροφή των τόκων επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών είναι αυτή που σηματοδοτεί την έναρξη της τοκοφορίας, θα είχε ως αποτέλεσμα την μεταβολή προς το δυσμενέστερο της θέσης του φορολογούμενου σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς (ΔΕφΑθ. 2979/2017, ΔΕφΑθ 1479/2022, ΔΠρΘεσ 4469/2019)

Επειδή συνεπώς, στην υπό κρίση υπόθεση και κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 ΦΕΚ Α' 170), η τοκοφορία του ποσού που επιστράφηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία άρχισε από την επομένη της κατάθεσης των

ενδικοφανών προσφυγών, με τις οποίες ζήτησε την ακύρωση των καταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, οι οποίες περιλάμβαναν σχετικό αίτημα έντοκης επιστροφής, με βάση το επιτόκιο που ορίζεται στα άρθρα 2 και 3 της ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β 19/10.1.2014), «Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013».

Δεδομένου όμως ότι γενεσιουργός αιτία της αξίωσης για έντοκη επιστροφή αποτελεί το πραγματικό γεγονός της καταβολής και όχι η υποβολή της σχετικής αίτησης, στις περιπτώσεις που η καταβολή του 50% των οφειλόμενων φόρων ακολούθησε χρονικά και δεν υπήρξε ταυτόχρονη με την κατάθεση των αντίστοιχων ενδικοφανών προσφυγών, η τοκοφορία αρχίζει από την επομένη της εκάστοτε καταβολής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 9/3/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας «.....- **ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ**», ΑΦΜ, την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης επί της με αρ. πρωτ./23-12-2019 αίτησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και την επιστροφή τόκων επί του ποσού που επιστράφηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία βάσει των ως άνω αποφάσεων της ΔΕΔ και του Δικαστηρίου, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Η εισηγήτρια

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Προϊσταμένη του Α7 Τμήματος
Επανεξέτασης

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.