



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/07/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 971

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - 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 (ΑΑΔΕ)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ελληνικού υποκαταστήματος της αλλοδαπής εταιρείας, ΑΦΜ, με διεύθυνση κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της υπ' αριθμόν/27.12.2022 αίτησης καταβολής τόκων.
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ελληνικού υποκαταστήματος της αλλοδαπής εταιρείας

....., ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την Έκθεση Απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, στα πλαίσια παλαιότερου ελέγχου από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. της φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, είχαν εκδοθεί:

- για το φορολογικό έτος 2015 η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, με την οποία το ποσό προς καταβολή είχε προσδιοριστεί σε 2.687.411,66 € και
- για το φορολογικό έτος 2016 η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, με την οποία το ποσό προς καταβολή είχε προσδιοριστεί σε 2.306.940,53 €.

Παράλληλα, στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 της εταιρείας, με Α.Φ.Μ., της οποίας το προσφεύγον τυγχάνει καθολικός διάδοχος, είχε εκδοθεί η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, με την οποία το ποσό προς καταβολή είχε προσδιοριστεί σε 8.811.124,34 €.

Κατά των ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είχαν υποβληθεί οι υπ' αριθμ./2020,/2020 και/2021 αντίστοιχα ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Υπηρεσίας μας και είχαν εκδοθεί:

- η υπ' αριθμόν/2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία τροποποιήθηκε η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογικού έτους 2015 και το ποσό προς καταβολή μειώθηκε σε 1.079.084,06 €,
- η υπ' αριθμόν/2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία τροποποιήθηκε η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογικού έτους 2016 και το ποσό προς καταβολή μειώθηκε σε 665.993,44 € και
- η υπ' αριθμόν/2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία τροποποιήθηκε η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογικού έτους 2014 και το ποσό προς καταβολή μειώθηκε σε 1.095.078,99 €.

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στις 02/02/2022 προέβη σε εκκαθάριση των ανωτέρω αποφάσεων της Υπηρεσίας μας, από τις οποίες προέκυψαν ποσά προς επιστροφή, τα οποία πιστώθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς που είχε υποδείξει το προσφεύγον.

Δεδομένου ότι τα εν λόγω ποσά επεστράφησαν στο προσφεύγον ατόκως, αυτό υπέβαλε ενώπιον του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. την υπ' αριθμόν/27-12-2022 αίτηση για καταβολή τόκων, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά.

Το προσφεύγον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι τυγχάνει παράνομη η απόρριψη του αιτήματος έντοκης επιστροφής ποσού φόρου του οποίου έχει διαγνωστεί η αχρεώστητη καταβολή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του Κ.Φ.Δ., 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.[...]».

Επειδή με την 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 τού επιστραφούν οι ως άνω φόροι ή με αίτημα να του καταβληθούν τόκοι για την ανωτέρω απαίτησή του, είναι δε επιτρεπτή η σώρευση στην προσφυγή του των δύο αυτών αιτημάτων ...»

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, το χρέος που προκύπτει από την υποβολή του αιτήματος για καταβολή τόκων θεωρείται ότι δημιουργεί διοικητική διαφορά και η σιωπηρή απόρριψη αυτού από την φορολογική αρχή, προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή συνεπώς, η κρινόμενη ενδικοφανής, με την οποία προσβάλλεται η σιωπηρή απόρριψη του ανωτέρω αιτήματος εκ μέρους του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **υποβάλλεται παραδεκτώς και δύναται να κριθεί από την Υπηρεσία μας.**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., 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 κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 4 του άρθρου 53 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598/31-12-2013 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία ισχύει για αιτήσεις που υποβάλλονται μετά την 01/01/2014, όπου ορίζεται ότι:

«το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας

Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως»

Επειδή περαιτέρω, με την ΣτΕ 686/2020 κρίθηκε ότι «Σκέψη 9: ... 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, αποκλεισμένης της εφαρμογής των άρθρων 340-346 και 910-911 του Αστικού Κώδικα οι οποίες προβλέπουν και προγενέστερο χρόνο τοκοφορίας των χρηματικών απαιτήσεων»

και «Σκέψη 10: Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), αν ένα κράτος μέλος εισέπραξε φόρους κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα, απορρέον από το ίδιο το ενωσιακό δίκαιο, επιστροφής όχι μόνον του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου αλλά και των αμέσως σχετιζομένων με αυτόν τον φόρο ποσών που το εν λόγω κράτος εισέπραξε ή παρακράτησε, όπως οι σχετικοί τόκοι. Ελλείψει ενωσιακής νομοθεσίας, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέψει τις προϋποθέσεις καταβολής των εν λόγω τόκων, περιλαμβανομένων των ρυθμίσεων που αφορούν στο επιτόκιο και τον τρόπο υπολογισμού αυτών, οι οποίες πρέπει να συνάδουν προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου, δηλαδή δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες αιτήσεις που στηρίζονται σε διατάξεις του εθνικού δικαίου ούτε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η ευρωπαϊκή έννομη τάξη, οι δε εθνικοί κανόνες σχετικώς, μεταξύ άλλων, προς τον υπολογισμό των τυχόν οφειλόμενων τόκων δεν πρέπει να καταλήγουν σε μη προσήκουσα αποζημίωση του υποκειμένου στον φόρο λόγω ζημίας του οφειλομένης σε αχρεώστητη καταβολή του φόρου (βλ. αποφάσεις ΔΕΕ της 18-4-2013, C-565/2011, Mariana Irimie, σκ. 21-26, της 19-7-2012, C-591/2010, Littlewoods Retail, σκ.24-34 και την σε αυτές παρατιθέμενη νομολογία). Δεν πληροί την ως άνω επιταγή εθνικό σύστημα, το οποίο περιορίζει τους τόκους στους γεγεννημένους από την επομένη της ημερομηνίας υποβολής της αίτησης επιστροφής του αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου, διότι η ζημία του αχρεωστήτως καταβαλόντος χωρεί κατ'αρχήν κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας της αχρεώστητης καταβολής του φόρου και της ημερομηνίας επιστροφής αυτού (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Mariana Irimie, σκ. 27-28). Εν όψει δε τούτων, έχει ήδη κριθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικος νόμων περί δικών του Δημοσίου αντίκεινται στο ενωσιακό δίκαιο, κατά το μέρος που ορίζουν ως χρόνο ενάρξεως της τοκοφορίας εκείνον της ασκήσεως της προσφυγής με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου (ΣτΕ 2812/2018, 412/2018, 2083/2017, 4054-5/2014 κ.ά)».

Επειδή στην ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ γίνεται μνεία για απόφαση δικαστηρίου με την οποία διαγιγνώσκεται η αχρεώστητη καταβολή φόρου.

Επειδή ωστόσο, η εν λόγω μνεία σχετίζεται με το πραγματικό της υπόθεσης που κρίθηκε με την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ, όπου η αχρεώστητη καταβολή είχε διαγνωστεί με απόφαση του Διοικητικού Εφετείου

Επειδή βασικός λόγος σύστασης της Υπηρεσίας μας είναι η αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων της χώρας. Αυτό σημαίνει ουσιαστικά ότι μία διοικητική φορολογική διαφορά δύναται να μην εισαχθεί ποτέ σε διοικητικό δικαστήριο προς κρίση, εφόσον η ενδικοφανής προσφυγή που υποβάλει ένας φορολογούμενος γίνει αποδεκτή από την Υπηρεσία μας.

Επειδή συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, όπου το αχρεώστητο της καταβολής του φόρου προκύπτει από αποφάσεις της Υπηρεσίας μας (και όχι Διοικητικού Δικαστηρίου), θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το πνεύμα της ανωτέρω απόφασης του ΣτΕ και στα πλαίσια των αρχών της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, να γίνει δεκτό ότι το αχρεώστητο έχει κριθεί οριστικά με τις υπ' αριθμ. 4386/2021, 4387/2021 και 4385/2021 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το αρχείο της Υπηρεσίας μας, οι εν λόγω αποφάσεις δεν έχουν προσβληθεί από το προσφεύγον ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **26/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ελληνικού υποκαταστήματος της αλλοδαπής εταιρείας, ΑΦΜ και την καταβολή σε αυτό νομίμων τόκων υπολογισθέντων σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.