



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-3-2024

Αριθμός απόφασης:826

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604552

E-mail : ded.ath@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 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' 1440/27-04-2017)

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **29-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επί της με αρ. πρωτ. /3-8-2023 αίτησης για καταβολή τόκων αρθ. 53 παρ.2 του ΚΦΔ επί αχρεώστητης καταβολής προστίμου ΚΒΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών της με αρ. πρωτ./**3-8-2023** αίτησης της προσφεύγουσας, απορρίφθηκε το σχετικό αίτημα περί καταβολής τόκων του αρθ. 53 παρ. 2 του ΚΦΔ επί αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού προστίμου ΚΒΣ σε εκτέλεση της με αρ. **A/2022** Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα Μονομελές).

Ειδικότερα, με την υπ' αριθμ./**1-6-2010** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Πειραιά, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ποσό προστίμου ΚΒΣ ύψους 261.902,36€. Κατά της ανωτέρω πράξεως ασκήθηκε η από **12-11-2010** και με αριθμ. κατάθεσης/**2011** προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λόγω ασκήσεως της ως άνω εμπρόθεσμης δικαστικής προσφυγής, βεβαιώθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών (ΑΤΒ Χ.Κ./**1/16-3-2011**) ποσό ύψους **65.475,59 ευρώ**, ήτοι ποσό που αντιστοιχεί στο 25% του ως άνω προστίμου ΚΒΣ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 74 παρ. 6 του ν. 2238/94 όπως ίσχυε κατά το χρόνο κατάθεσης της ως άνω δικαστικής προσφυγής. Το εν λόγω ποσό καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα στις 29-4-2011 (σχετ./**29-4-2011** Διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών) και στις 27-5-2011 (σχετ./**27-5-2011** Διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών).

Με την με αρ. A/**2019** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές), απορρίφθηκε η από **12-11-2010** προσφυγή της προσφεύγουσας. Κατά της ως άνω σχετικής απορριπτικής Απόφασης του Δ.Πρ..... ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η από **19-4-2019** και με αρ. ΕΦ/**2019** Έφεση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου(ΕΦ...../**2019** ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου) επί της οποίας εκδόθηκε η με αρ./**2022 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου** με την οποία ακυρώθηκε η με αρ./**2019** Απόφαση του Δ.Πρ. και έγινε δεκτή η από **12-11-2010** προσφυγή.Σε εκτέλεση της ως άνω σχετικής Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου επεστράφη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών το ποσό των 65.475,59€ στις 11-10-2022, σύμφωνα με το υπ'αριθ./**11-10-2022** ΑΦΕΚ επιστροφής.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα, με τη με αρ. πρωτ./**3-8-2023** αίτησή της ζήτησε την καταβολή των αναλογούντων τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ύψους 65.475,59€, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 του ΚΦΔ, με το επιτόκιο που ορίζεται με την εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από το χρόνο της αχρεώστητης καταβολής αυτού μέχρι του χρόνου επιστροφής του.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω σιωπηρής απόρριψης και την καταβολή σε αυτή των αναλογούντων τόκων του αρθ. 53 του ΚΦΔ επί του ποσού προστίμου ΚΒΣ που καταβλήθηκε αχρεωστήτως, από τον χρόνο της αχρεώστητης καταβολής μέχρι τον χρόνο επιστροφής, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Από το συνδυασμό των διατάξεων του αρθ. 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 και του άρθρου 53 παρ. 2 του ΚΦΔ προκύπτει ότι της οφείλονται τόκοι συνολικού ποσού

170.052,77€ λόγω της αχρεώστητης καταβολής του καταβληθέντος προστίμου ΚΒΣ ύψους 65.475,59€, (προβεβαίωση ποσού ίσου με το 25% του προσδιορισθέντος προστίμου ΦΠΑ λόγω άσκησης δικαστικής προσφυγής), σύμφωνα με το εφαρμοστέο επιτόκιο, για μεν το διάστημα μέχρι 31-12-2013 με το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά τα οριζόμενα στο αρθ. 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, για δε το διάστημα μετά την 01/01/2014 το επιτόκιο που ορίζεται στην υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598/31-12-2013 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών κατ' εξουσιοδότησης της παρ.4 του αρθ. 53 του ΚΦΔ.

2. Οι σχετικοί τόκοι υπολογίζονται από τον χρόνο καταβολής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, ανεξαρτήτως εάν στην προσφυγή υπήρχε ή όχι αίτημα έντοκης επιστροφής (ΣτΕ 686/2020).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 38 παρ. 2 και 3 ν. 1473/1984**, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο άσκησης από την προσφεύγουσα εταιρεία της από 12-11-2010 προσφυγής της στο Διοικητικό Πρωτοδικείο, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της με αρ./2010 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1993-31/12/1993:

«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 70 παρ. 13 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 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.»

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, με τις υπ' αριθ. 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 φορολογούμενου 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' αριθ. 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 κοινοποίησεως 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 κοινοποίησεως 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 συζητήσεως της υποθέσεως και της δημοσιεύσεως και κοινοποίησεως 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, αντίσχυρη.

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 φορολογουμένου 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 υπ' αριθ. 686/2020 απόφαση του Τμήματος Β' του ΣΤΕ, το Δικαστήριο βασίσθηκε στις ανωτέρω αποφάσεις και ειδικότερα στην σκέψη 9 αυτής αναφέρονται τα εξής: «...6. Επειδή, με τον πρώτο λόγο αναίρεσεως προβάλλεται ότι εσφαλμένα κρίθηκε με την ανααιρεσιβαλλομένη απόφαση ότι οι λόγοι της προσφυγής της πρώτης ανααιρεσείδουσας, σύμφωνα με τους οποίους η κατάθεση της αρχικής προσφυγής περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού διέκοψε την παραγραφή των τόκων, αυτοί δε οφείλονται από την υποβολή της αρχικής αιτήσεως για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ή από την κατάθεση της προσφυγής επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση/2007 του Διοικητικού Εφετείου, ερείδονται επί της εσφαλμένης προϋποθέσεως ότι οι τόκοι καταβάλλονται χωρίς να έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα και είναι απαράδεκτοι, καθόσον οι τόκοι αποτελούν αντικείμενο αγωγικής αξιώσεως κατ' άρθρο 105 του ΕισΝ.Α.Κ., για την ικανοποίηση της οποίας ουδέποτε ασκήθηκε αγωγή. Και τούτο, διότι, σε αντίθεση με όσα δέχθηκε το διοικητικό εφετείο, ουδόλως διατυπώθηκε ισχυρισμός στην προσφυγή της πρώτης ανααιρεσείδουσας ότι οι τόκοι πρέπει να καταβάλλονται χωρίς να έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα, τέτοιο δε αίτημα, άλλωστε, υποβλήθηκε με την 23.6.2008 αίτηση, με την οποία ζητήθηκε η καταβολή των οφειλομένων από το Δημόσιο τόκων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού, εν όψει της διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι ως προς το ζήτημα του επιτρεπτού ή μη ασκήσεως αυτοτελούς προσφυγής για τόκους, υφίσταται αντίθεση της ανααιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προς τις αποφάσεις/2008 και/2008 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τις οποίες κρίθηκε ότι η αμφισβήτηση επί αιτήματος για καταβολή τόκων, όταν η κύρια οφειλή του Δημοσίου αφορά επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, συνιστά διοικητική διαφορά ουσίας λόγω της παρεπόμενης σχέσεως του αιτήματος προς την κύρια οφειλή, αλλά και λόγω του ότι η καταβολή τόκων από την αιτία αυτή αποτελεί, στην ουσία, τμήμα της φορολογικής ενοχής, το δε αίτημα για την καταβολή τόκων μπορεί να σωρευθεί, κατ' αρχήν, στην προσφυγή με αντικείμενο τον επίδικο φόρο, αλλά μπορεί και να αποτελέσει αντικείμενο αυτοτελούς προσφυγής.

...9. Επειδή, με τις αποφάσεις 248-9/2008 της Ολομελείας του Δικαστηρίου κρίθηκαν τα εξής: 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.

Περαιτέρω, με την απόφαση 2190/2014 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, 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 συζητήσεως 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 φορολογουμένου 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. 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 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....».

Επειδή όπως νομολογιακά έχει κριθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, η διάγνωση της υποχρέωσης του δημοσίου να καταβάλει τόκους προϋποθέτει τη διάγνωση με δικαστική απόφαση της αχρεώστητης καταβολής φόρου και της υποχρέωσης του δημοσίου να τον επιστρέψει στον φορολογούμενο. 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 (βλ. ΣτΕ 686/2020).

Έχει, επιπλέον, κριθεί ότι, μόνη η άσκηση προσφυγής κατά της καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής δεν συνιστά και υποβολή αιτήματος περί επιστροφής του επί τη βάση της πράξης αυτής καταβληθέντος ποσού, διότι το αίτημα αυτό, προϋποθέτον, πλην της παρανομίας της καταλογιστικής πράξης, και την καταβολή στο δημόσιο των καταλογισθέντων φόρων, πρέπει να προβάλλεται ειδικώς (ΣτΕ 3778/1972, 1361/1980, 4129/1987).

Άλλωστε, υποβολή αίτησης νοείται μόνο επί γεγενημένου δικαίωματος, δεδομένου ότι, πριν τη γέννησή του, το κάθε δικαίωμα δεν έχει υπόσταση, και ως εκ τούτου και η σχετική αίτηση στερείται αντικειμένου. Ειδικά επί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, το αντίστοιχο δικαίωμα, αυτονοήτως, δεν γεννάται πριν την αχρεώστητη αυτή καταβολή. Σε αντίθετη περίπτωση, (ήτοι, επί υποβολής αίτησης για ανύπαρκτο κατά τον χρόνο της αίτησης αυτής δικαίωμα) δεν είναι δυνατή και η ικανοποίησή του, αφού στερείται περιεχομένου.

Επειδή σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη διάταξη του **άρθρου 53§2 ΚΦΔ** τόκοι οφείλονται μόνο εφόσον δεν καταστεί δυνατή η ολοκλήρωση της διαδικασίας επιστροφής του φόρου εντός ενενηκονθήμερης προθεσμίας από την παραλαβή από τη φορολογική διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου, οπότε οφείλονται τόκοι αναδρομικά από την ημέρα υποβολή της αίτησης και μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου. Συνεπώς, η διάταξη του άρθρου 53§2 ΚΦΔ προϋποθέτει (μεταξύ άλλων) την υποβολή αίτησης επιστροφής φόρου και συναρτά την έναρξη της τοκογονίας από την ημερομηνία της υποβολής της αίτησης αυτής (ΣτΕ 1527/2018 σκέψη 15). Σε περίπτωση, εντούτοις, που δεν υποβληθεί άλλη, ειδική προς τούτο αίτηση αλλά ασκηθεί απευθείας ενδικοφανής προσφυγή, ως αίτηση λαμβάνεται η ενδικοφανής αυτή προσφυγή (εφόσον περιλαμβάνει σχετικό αίτημα επιστροφής φόρου). Επιπλέον, στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος παραδεκτά προσέφυγε απευθείας στο δικαστήριο με προσφυγή, τότε, κατά τα γενόμενα δεκτά με την ΣτΕ Ολ. 2190/2014, η άσκηση της προσφυγής που περιλαμβάνει αίτημα για την επιστροφή του φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως καλύπτει την απαίτηση του άρθρου 53 για υποβολή αίτησης.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επί της με αρ. πρωτ./3-8-2023 αίτησης για καταβολή τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ύψους 65.475,59€ το οποίο βεβαιώθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2010 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 74 παρ. 6 του ν. 2238/94 λόγω άσκησης της από **12-11-2010** και με αριθμ. κατάθεσης/2011 προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Το εν λόγω ποσό η προσφεύγουσα κατέβαλλε στις στις 29-4-2011 (σχετ./29-4-2011 Διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών) και στις 27-5-2011 (σχετ./27-5-2011 Διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών).

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα κατά της υπ' αριθμ./2010 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Πειραιά, άσκησε την με αρ...../12-11-2010 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του ΠΕΚ, χωρίς ωστόσο να σωρεύσει στην εν λόγω προσφυγή και αίτημα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Επί της από 12-11-2010 προσφυγής εκδόθηκε η με αρ./2019 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου(..... Μονομελές) με την οποία δεν έγινε δεκτή η από 12-11-2010 σχετική προσφυγή και εν συνεχεία ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η από 19-4-2019 Έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου (σχετ. αρ. καταχ. ΕΦ/2019). Επί της ως άνω Έφεσης εκδόθηκε η με αρ./2022 Απόφαση του Δ.Εφ..... με την οποία ακυρώθηκε η με αρ./2019 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, έγινε δεκτή η από 12-11-2010 σχετική προσφυγή και ακυρώθηκε εν όλω η με αρ./1-6-2010 Απόφαση επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Σε εκτέλεση της ως άνω σχετικής Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου επεστράφη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών το ποσό των 65.475,59€ € στις 11-10-2022, σύμφωνα με το υπ' αριθ./11-10-2022 ΑΦΕΚ επιστροφής.

Επειδή ωστόσο όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση περίπτωσης, η προσφεύγουσα ουδέποτε προέβαλε την αξίωση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος

φόρου είτε με την υποβολή ιδιαίτερου αιτήματος επιστροφής φόρου είτε με σώρευση σχετικού αιτήματος με την ασκηθείσα δικαστική προσφυγή με την οποία αμφισβητήθηκε το ποσό του καταλογισθέντος προστίμου του ΚΒΣ, συνεπώς ουδέποτε γεννήθηκε η σχετική αξίωση (τοκογονία) και ούτε άλλωστε διεγνώσθη με τις σχετικές δικαστικές αποφάσεις η υποχρέωση του Δημοσίου να καταβάλει τόκους, ως παρεπόμενη υποχρέωση της αχρεώστητης καταβολής του φόρου.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, και σύμφωνα με τα όσα έγιναν δεκτά με την προαναφερθείσα νομολογία σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 53 παρ.2 του ΚΦΕ, ουδέποτε γεννήθηκε η υποχρέωση του Δημοσίου να καταβάλλει τόκους στην υπό κρίση περίπτωση, καθόσον από τις σχετικές διατάξεις του αρθ. 53 παρ. 2 του ΚΦΔ προκύπτει ότι απαιτείται η υποβολή σχετικής αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως. Ως εκ τούτου η υποβολή μεταγενέστερα της με αρ. πρωτ./3-8-2023 αίτησης καταβολής τόκων, ήτοι μετά την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, δεν επιφέρει κάποιο έννομο αποτέλεσμα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29-11-2023** και(ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» ΑΦΜ και τη επικύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επί της με αρ. πρωτ./03-08-2023 αίτησης για καταβολή τόκων αρθ. 53 παρ.2 του ΚΦΔ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.