



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1607

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία Δ.Ο.Υ. Λαμίας, με έδρα νόμιμα εκπροσωπούμενης κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή από τον, Δ.Ο.Υ. Λαμίας, κάτοικο κατά της απόφασης της ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών περί επιστροφής του ποσού της επιστρεπτέας προκαταβολής που της καταβλήθηκε αχρεωστήτως, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 απόφαση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Όπως προκύπτει από τις καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, με την υπ' αριθμ. πρωτ. απόφαση της ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών αποφασίστηκε η επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του ποσού της επιστρεπτέας προκαταβολής που είχε καταβληθεί στην προσφεύγουσα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω απόφασης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι στα πλαίσια της επιστρεπτέας προκαταβολής είχε υποχρέωση να διατηρήσει τη μία θέση, όπως φαίνεται στο σύστημα ΕΡΓΑΝΗ, επικαλείται δε τη δυσκολία που έχει η σημερινή εποχή, κατά την οποία προσπαθεί ακόμα να ορθοποδήσει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου τρίτου της από 30.3.2020 πράξης νομοθετικού περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με το άρθρο 1 ν. 4684/2020: «1. Σε επιχειρήσεις που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19, δύναται να χορηγείται **ενίσχυση** επιστρεπτέα, εν όλω ή εν μέρει, με τη μορφή της «επιστρεπτέας προκαταβολής». 2. Η ενίσχυση χορηγείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην C(2020) 1863/19.3.2020 Ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής "Προσωρινό πλαίσιο για τη λήψη μέτρων κρατικής ενίσχυσης με σκοπό να στηριχθεί η οικονομία κατά τη διάρκεια της τρέχουσας έξαρσης της νόσου COVID-19" και κατόπιν έγκρισης σχετικού καθεστώτος ενίσχυσης από την Επιτροπή. Η ενίσχυση μπορεί να χορηγείται και σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΕ) 1407/2013 της Επιτροπής της 18ης Δεκεμβρίου 2013 (L 352/1) σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας. 3. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων καθορίζονται οι δικαιούχοι, το ύψος της ενίσχυσης, οι προϋποθέσεις χορήγησης και επιστροφής της, η διαδικασία υποβολής σχετικής αίτησης, τα απαιτούμενα στοιχεία, ο τρόπος καταβολής και επιστροφής της ενίσχυσης, οι υποχρεώσεις των δικαιούχων, οι διαδικασίες και τα όργανα ελέγχου, η διαδικασία και τα όργανα **ανάκτησης και βεβαίωσης τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών** και των επιστρεπτέων ποσών, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. 4. Η ενίσχυση με τη μορφή της «επιστρεπτέας προκαταβολής» είναι ακατάσχετη, αφορολόγητη και δεν συμψηφίζεται με οποιαδήποτε οφειλή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-2 και 9-9Α της υπ' αριθμ. ΓΔΟΥ 94/2.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1645/3.5.2020) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων («Διαδικασία και προϋποθέσεις χορήγησης ενίσχυσης με τη μορφή επιστρεπτέας

προκαταβολής σε επιχειρήσεις που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης της νόσου του κορωνοϊού COVID-19): «**Άρθρο 1:** Σκοπός. 1. Με την παρούσα απόφαση θεσπίζεται καθεστώς ενίσχυσης με τη μορφή της επιστρεπτέας προκαταβολής για ιδιωτικές επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως κλάδου, που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης της νόσου του κορωνοϊού COVID-19 (COVID-19). 2. [...]. **Άρθρο 2:** Ορισμοί. Για τους σκοπούς της παρούσας ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί: 1. Επιστρεπτέα προκαταβολή: ενίσχυση, η οποία χορηγείται σε επιχειρήσεις και η οποία επιστρέφεται, εν όλω ή εν μέρει, υπό συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις. 2. [...]. **Άρθρο 3:** Δικαιούχοι. [...]. **Άρθρο 9:** Υποχρεώσεις δικαιούχων – Κυρώσεις. 1. [...]. 5. Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο της επιχείρησης από τη φορολογική διοίκηση ή άλλο αρμόδιο όργανο ελέγχου διαπιστωθεί μη τήρηση των όρων της παρούσας, υπέρβαση του ανώτατου ορίου ενίσχυσης ή υποβολή ψευδών στοιχείων, είναι άμεσα απαιτητό [...] εντόκως από την ημερομηνία χορήγησης της ενίσχυσης [...], εφαρμοζόμενου κατά τα λοιπά του ΚΕΔΕ. [...]. Για τη βεβαίωση και έκδοση ταυτότητας οφειλής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 9Α. [...]. 6. [...]. **Άρθρο 9Α:** Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά. 1. Για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό και ο αναλογών τόκος υπολογίζεται από την ΑΑΔΕ με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία. Στη συνέχεια η ΑΑΔΕ αποστέλλει στη ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών λίστα με τα στοιχεία ταυτοποίησης του υπόχρεου της επιστροφής (φυσικού ή νομικού προσώπου) [...]. **Η ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών με βάση τη λίστα του προηγούμενου εδαφίου εκδίδει απόφαση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ενίσχυσης και του αναλογούντος τόκου, η οποία αποτελεί νόμιμο τίτλο για την είσπραξη του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού και του αναλογούντος τόκου. 2. Η απόφαση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού και του αναλογούντος τόκου κοινοποιείται στον δικαιούχο [...]. 3. [...]. 4. Ακολούθως η ΑΑΔΕ καταχωρεί τα στοιχεία του νόμιμου τίτλου στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων και εκδίδει τις σχετικές ταυτότητες οφειλής. Μετά την καταχώριση του χρέους η φορολογική διοίκηση εκδίδει ατομική ειδοποίηση [...]. 5. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-2 και 10-10Α της υπ' αριθμ. ΓΔΟΥ 281/13.11.2020 (ΦΕΚ Β' 5047/14.11.2020) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων («Διαδικασία και προϋποθέσεις χορήγησης ενίσχυσης με τη μορφή επιστρεπτέας προκαταβολής σε επιχειρήσεις που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης της νόσου του κορωνοϊού COVID-19 κατά τους μήνες Σεπτέμβριο και Οκτώβριο 2020»): «**Άρθρο 1:** Σκοπός. 1. Με την παρούσα απόφαση θεσπίζεται καθεστώς ενίσχυσης με τη μορφή της επιστρεπτέας προκαταβολής για επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως κλάδου, που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης της νόσου του κορωνοϊού COVID-19 (COVID-19) για τους μήνες Σεπτέμβριο και Οκτώβριο του 2020 [...]. 2. [...]. **Άρθρο 2:** Ορισμοί. Για τους σκοπούς της παρούσας ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί: 1. Επιστρεπτέα προκαταβολή: ενίσχυση, η οποία χορηγείται σε επιχειρήσεις και η οποία επιστρέφεται, εν όλω ή εν μέρει, υπό συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις. 2. [...]. **Άρθρο 3:** Δικαιούχοι. [...]. **Άρθρο 10:** Υποχρεώσεις δικαιούχων – Κυρώσεις. 1. [...]. 5. Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο της επιχείρησης από τη φορολογική διοίκηση ή άλλο αρμόδιο όργανο ελέγχου διαπιστωθεί μη τήρηση των όρων της παρούσας, υπέρβαση του ανώτατου ορίου ενίσχυσης ή υποβολή ψευδών στοιχείων, είναι άμεσα απαιτητό [...] εντόκως από την ημερομηνία χορήγησης της ενίσχυσης [...], εφαρμοζόμενου κατά τα λοιπά του ΚΕΔΕ. [...]. Για τη βεβαίωση και έκδοση ταυτότητας οφειλής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών

ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 10Α. [...]. 6. [...]. **Άρθρο 10Α:** Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά. 1. Για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό και ο αναλογών τόκος υπολογίζεται από την ΑΑΔΕ με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία. Στη συνέχεια η ΑΑΔΕ αποστέλλει στη ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών λίστα με τα στοιχεία ταυτοποίησης του υπόχρεου της επιστροφής (φυσικού ή νομικού προσώπου) [...]. **Η ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών με βάση τη λίστα του προηγούμενου εδαφίου εκδίδει απόφαση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ενίσχυσης και του αναλογούντος τόκου, η οποία αποτελεί νόμιμο τίτλο για την είσπραξη του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού και του αναλογούντος τόκου.** 2. Η απόφαση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού και του αναλογούντος τόκου κοινοποιείται στον δικαιούχο [...]. 3. [...]. 4. Ακολούθως η ΑΑΔΕ καταχωρεί τα στοιχεία του νόμιμου τίτλου στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων και εκδίδει τις σχετικές ταυτότητες οφειλής. Μετά την καταχώριση του χρέους η φορολογική διοίκηση εκδίδει ατομική ειδοποίηση [...]. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και γ' και 8 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απόφασης της ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών: «1. 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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της **πράξης** σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]. 2. [...]. 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...]. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε **πράξης** που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ΚΦΔ και εκείνες του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 και του άρθρου 50 παρ. 4 ΚΦΔ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. πρωτ. απόφασης της ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών), η κατά το άρθρο 63 ΚΦΔ ενδικοφανής προσφυγή έχει προβλεφθεί και μπορεί να ασκηθεί μόνο κατά ρητών ή σιωπηρών (τεκμαιρόμενων) πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης -ως τοιούτων νοουμένων των ατομικών διοικητικών πράξεων, κατά την έννοια που έχουν αυτές στο διοικητικό δίκαιο-, με τις οποίες **είτε** προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή φορολογικής φύσης πρόστιμο (ή απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει αίτηση προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση του ίδιου του αιτούντος, την οποία αυτός αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. υπ' αριθμ. 2105/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 3, 4 και 5 της απόφασης, ομόφωνα) και υπ' αριθμ. 1762/2019 απόφαση (5μ.) επίσης του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 4 και 7 της απόφασης, ομόφωνα)), «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η

οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») **είτε** απορρίπτεται αίτηση περί παύσης της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη).

Επειδή, υπό αυτή την έννοια, ενδικοφανής προσφυγή, όπως η υπό κρίση, η οποία στρέφεται κατά της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. απόφασης της ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών, είναι **απαράδεκτη** ως **ασκηθείσα κατά μη πράξης**, κατά την προεκτεθείσα έννοια που έχει ο όρος «πράξη» στο άρθρο 63 ΚΦΔ. Κι αυτό, γιατί η προσβαλλόμενη με αυτήν απόφαση δε συνιστά

α) πράξη προσδιορισμού και επιβολής φόρου ή φορολογικής φύσης προστίμου από τις αναφερόμενες στον ΚΦΔ ή

β) πράξη απόρριψης εν όλω ή εν μέρει αίτησης προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη/-ες φορολογική/-ές υποχρέωση/υποχρεώσεις της προσφεύγουσας, την/τις οποία/-ες αυτή αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή πράξη, με την οποία, κατά την προπαρατεθείσα πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή»), ούτε και

γ) αρνητική απάντηση επί αιτήματος για παύση της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη),

αλλά με αυτήν υποχρεώθηκε η προσφεύγουσα να επιστρέψει («ανάκτηση») μια κρατική ενίσχυση («κρατικό δάνειο», «κρατική επιχορήγηση», σύμφωνα με την υπ' αριθμ. γνωμάτευση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ)), την οποία είχε λάβει «αχρεωστήτως». Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ως **απαράδεκτης**.

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

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.