



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 4.07.2017

αριθμός απόφασης 3764

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 6.03.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Αθηνών, οδός «.....», κατά της με αριθ. πρωτ. «.....» και ημερομηνία 3.02.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί της με αριθ. πρωτ. «.....» αίτησης του προσφεύγοντος για τον συμψηφισμό των ποσών επιστροφής φόρου που προέκυψαν από την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων του φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) για τα έτη 2011, 2012 και 2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου 16.03.2017 υπόμνημα του προσφεύγοντος επί της με αριθ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του.
6. Την με αριθ. πρωτ. «.....» αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί της με αριθ. πρωτ. «.....» αίτησης του προσφεύγοντος για συμψηφισμό των ποσών επιστροφής φόρου που προέκυψαν από την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων του φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) για τα έτη 2011, 2012 και 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 10.03.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06.03.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Αθηνών, οδός «.....», 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:

Κατόπιν ηλεκτρονικής υποβολής από τον προσφεύγοντα, των με αριθ. «.....», «.....» και «.....», εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φόρου ακίνητης περιουσίας για τα έτη 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, και μετά την αποδοχή αυτών από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, εκδόθηκαν οι κάτωθι πράξεις:

- α) η με αριθ. ειδοποίησης «.....» (αρ. δήλωσης «.....») πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, έτους 2011, με την οποία επιβλήθηκε τον προσφεύγοντα τελικό ποσό 371,34 ευρώ, αντί του προηγούμενου ποσού 896,60 ευρώ,
- β) η με αριθ. ειδοποίησης «.....» (αρ. δήλωσης «.....») πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, έτους 2012, με την οποία επιβλήθηκε τον προσφεύγοντα τελικό ποσό 381,21 ευρώ, αντί του προηγούμενου ποσού 896,60 ευρώ,
- γ) η με αριθ. ειδοποίησης «.....» (αρ. δήλωσης «.....») πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, έτους 2013, με την οποία επιβλήθηκε τον προσφεύγοντα τελικό ποσό 569,38 ευρώ, αντί του αρχικού ποσού 896,60 ευρώ

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. πρωτ. «.....» αίτηση προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, με την οποία ζητούσε τον συμψηφισμό των ποσών επιστροφής φόρου που προέκυψαν από την εκκαθάριση των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων, με υφιστάμενες προς το Δημόσιο βεβαιωμένες οφειλές του.

Με την με αριθ. πρωτ. «.....» και ημερομηνία 3.02.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού απορρίφθηκε η με αριθ. πρωτ. «.....» αίτηση του προσφεύγοντος περί συμψηφισμού των ποσών επιστροφής φόρου που προέκυψαν από την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων του φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των ετών 2011, 2012 και 2013. Ειδικότερα, στην ως άνω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ενημερώνεται ο αιτών ότι η απαίτησή του για επιστροφή φόρου έχει παραγραφεί καθόσον το ποσό της επιστροφής Φ.Α.Π. 2011, 2012, 2013 προκύπτει μετά την τριετία από την εκκαθάριση των αρχικών δηλώσεων Φ.Α.Π. 2011, 2012, 2013.

Με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την διενέργεια συμψηφισμού από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ήδη από 28.05.2010 είχε υποβάλλει χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίας Παρασκευής τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων που υπήρχαν στην περιουσιακή του βάση κατά την 1.01.2010, η οποία για λόγους που δεν ανάγονται στο δικό του κύκλο ευθύνης δεν λήφθηκε υπόψη κατά την εκκαθάριση του Φ.Α.Π. των παραπάνω ετών.
2. Στην περίπτωση του δεν μπορεί να τεθεί ζήτημα παραγραφής των απαιτήσεών του, αφού οι τροποποιητικές του δηλώσεις, από τις οποίες γεννήθηκαν οι σχετικές αξιώσεις για επιστροφή του φόρου ακίνητης περιουσίας υποβλήθηκαν μέσα στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν.2238/1994 πενταετή προθεσμία παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου (ΣτΕ 425/2017, 4075/2012 και σκέψεις της Γνωμοδότησης ΝΣΚ 14/2016). Η αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού είναι εσφαλμένη και βλαπτική των εννόμων συμφερόντων του.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθμό και ημερομηνία «.....» υπόμνημα επί της υπό κρίση ενδικοφανούς, με το οποίο συμπληρώνει τους ισχυρισμούς του περί νόμο αβάσιμης απάντησης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού ως προς τη νομιμότητα της υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης και της εκκαθάρισής της.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.3842/2010, σχετικά με το αντικείμενο του φόρου ακίνητης περιουσίας: «1. Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ως άνω νόμου, σχετικά με το υποκείμενο του φόρου: «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου νόμου σχετικά με τις δηλώσεις φυσικών προσώπων:

«1. Για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ετών 2005 έως 2010, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την πρώτη Ιανουαρίου 2010. Η εικόνα που προκύπτει από τη σύνθεση των δηλώσεων αυτών αποτελεί τη «Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας» έτους 2010.

2. Για κάθε επόμενο έτος ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζεται η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους, με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν, για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.

3. Η δήλωση των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών, χωριστά ανά φυσικό πρόσωπο, από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των υπόχρεων.

4. Ο υπόχρεος λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της με το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου ακίνητης περιουσίας, το οποίο επέχει και θέση δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους. Ο υπόχρεος για τον οποίο δεν προκύπτει φόρος για καταβολή, λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της ακίνητης περιουσίας του μόνο ηλεκτρονικά, μέσω ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών το μήνα Σεπτέμβριο του οικείου έτους και τα εκκαθαριστικά σημειώματα της εφαρμογής αυτής, τα οποία επέχουν και θέση δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους, τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα της περίπτωσης αυτής εκτυπώνονται αποκλειστικά και μόνο από τον υπόχρεο, από την ειδική διαδικτυακή εφαρμογή. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα ειδικότερα θέματα για τη διαδικασία και τη λειτουργία της ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής, την ημερομηνία ανάρτησης αυτής και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

.....

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης και του εκκαθαριστικού φόρου ακίνητης περιουσίας, η διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών, η

διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 ν. 3842/2010, όπως ίσχυαν για σκοπούς ΦΑΠ ετών 2011,2012 και 2013: «1. Για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα, αντιστοίχως, από τη βεβαίωση του φόρου. [...]. 4. Το έτος 2010, ο φόρος ακίνητης περιουσίας που αναλογεί στα φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμία από τις επόμενες, την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του δεύτερου και του τρίτου μήνα, αντιστοίχως, από τη Βεβαίωση του φόρου. Για τα έτη 2011 και 2012 ο φόρος καταβάλλεται σε επτά (7) ίσες μηνιαίες δόσεις, και για το έτος 2013 καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες μηνιαίες δόσεις, καθεμία από τις οποίες δεν μπορεί να είναι μικρότερη των πενήντα (50) ευρώ, με εξαίρεση την τελευταία, οι οποίες καταβάλλονται στις προθεσμίες που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο. Η προθεσμία καταβολής της τελευταίας δόσης δεν μπορεί να έχει καταληκτική ημερομηνία μεταγενέστερη από την 28η Φεβρουαρίου 2014. 5. Αν το συνολικό ποσό της οφειλής είναι μέχρι διακόσια πενήντα (250) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο, για όλους τους υπόχρεους τούτο θα καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1225/24.12.2012 (ΦΕΚ Β' 3573/31.12.2012) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυαν για σκοπούς ΦΑΠ ετών 2011,2012 και 2013: «Άρθρο 1: Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας. Η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) φυσικών προσώπων συντίθεται από το Υπουργείο Οικονομικών με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9). Ο υπόχρεος λαμβάνει γνώση της τελικής διαμόρφωσης του περιεχομένου της δήλωσης και των βεβαιωθέντων ποσών Φ.Α.Π. φυσικών προσώπων με την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος - δήλωσης ΦΑΠ του οικείου έτους. [...]. Άρθρο 4: Διαδικασία διόρθωσης φορολογητέας αξίας ακινήτου. Στις περιπτώσεις αμφισβήτησης της φορολογητέας αξίας ακινήτων ή εμπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων, όπως έχει προσδιοριστεί και αναγράφεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα - δήλωση Φ.Α.Π., και εφόσον τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου που αναγράφονται είναι ορθά, ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αίτηση, σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 2, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας. Η αίτηση συνοδεύεται και από το αντίστοιχο έντυπο προσδιορισμού αξίας περιουσιακού δικαιώματος Φ.Α.Π., σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 3, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας. Για την αποδοχή ή μη της αίτησης αποφασίζει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Εφόσον η αίτηση γίνεται αποδεκτή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προβαίνει σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης σε εύλογο χρονικό διάστημα. Εφόσον η αίτηση

δεν γίνεται αποδεκτή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνει επί αποδείξει τον υπόχρεο, ο οποίος μπορεί να προσφύγει κατά της απορριπτικής απόφασης... Άρθρο 5: Διαδικαστικά θέματα. α. [...]. β. [...]. γ. Τα οριζόμενα από τα άρθρα 3 και 4 της παρούσης υποδείγματα, επέχουν θέση δήλωσης Φ.Α.Π. του οικείου έτους.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. «.....» αίτησης του προσφεύγοντος: «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.**», σύμφωνα δε με τη σχετική Εισηγητική Έκθεση αναφορικά με τη διάταξη αυτή: «Με την περίπτωση 21 διευκρινίζεται, προς άρση οποιασδήποτε ερμηνευτικής αμφιβολίας ήθελε θεωρηθεί ότι υπάρχει μετά την θέση σε ισχύ των διατάξεων του Κώδικα, ότι, εφ' όσον είτε με τροποποιητική φορολογική δήλωση είτε με σχετικό αυτοτελές αίτημα ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, έχει προβληθεί ή προβάλλεται από φορολογούμενο αξίωση επιστροφής φόρου, που αφορά σε φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για τα σχετικά με τον χρόνο της παραγραφής της αξίωσης αυτής, εφαρμόζονται τα ισχύοντα σε κάθε φορολογία -είτε βάσει ειδικής είτε βάσει γενικής διάταξης- μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. Η διάταξη αυτή είναι ερμηνευτικά συνεπής με την διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 66 του Κώδικα που ορίζει ότι για κάθε φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και για τις αξιώσεις του Δημοσίου να εκδίδει πράξεις προσδιορισμού φόρων, προστίμων κλπ εφαρμόζονται αντίστοιχες διατάξεις.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παρ. 1 ν. 3842/2010, όπως ίσχυε για σκοπούς ΦΑΠ ετών 2011, 2012 και 2013: «Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, τον έλεγχο, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61 έως και 76, 82, 85, 107, 108, 112, 113 και 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' 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.» Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου

183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης του προσφεύγοντος προς επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών Φ.Α.Π. για τα έτη 2011, 2012 και 2013, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής: «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.** Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 91 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: «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.» Τέλος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, **η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται 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.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1183/2015 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 3 της απόφασης), «...η προβλεπόμενη [...] βραχυπρόθεσμη (τριετής) παραγραφή για αξιώσεις κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως παρακρατηθέντων φόρων, ο χρόνος της οποίας είναι μικρότερος από το χρόνο παραγραφής (πενταετία) που προβλέπεται [...] για τις λοιπές χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου, έχει θεσπισθεί για λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος και, ειδικότερα, προς το σκοπό ταχείας εκκαθάρισεως όσων αξιώσεων πηγάζουν από την επιβολή φόρων, ήτοι από άσκηση δημόσιας εξουσίας του Κράτους (πρβλ. απόφ. ΕΔΔΑ της 28-5-2009 - υπόθ. 48906/2006). Αυτή η ανάγκη αποσκοπεί στην προστασία της περιουσίας και της οικονομικής καταστάσεως του Δημοσίου αλλά, επιπλέον, συνάδει προς την κανονικότητα και την περιοδικότητα της καταβολής των φόρων, οι οποίες διαφοροποιούν τις σχετικές αξιώσεις από τις λοιπές, μη έχουσες τα ανωτέρω χαρακτηριστικά, χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου. Η ταχεία εκκαθάριση των εκκρεμοτήτων αναφορικά με τις αξιώσεις επιστροφής φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις των φορολογουμένων είναι αναγκαία προς αποφυγή ανατροπής, μετά την πάροδο

μακρού χρονικού διαστήματος, των οικονομικών δεδομένων, κατά συνεκτίμηση των οποίων το Δημόσιο προβαίνει στο σχεδιασμό της οργανώσεως και του τρόπου λειτουργίας της δημοσίας διοικήσεως, προβλέπει τις σχετικές δαπάνες και καταρτίζει τον κρατικό προϋπολογισμό. Επομένως, ο στόχος του Κράτους να προγραμματίσει τα έσοδα και τις δαπάνες του, χωρίς να εμποδίζεται από σημαντικά ανεξόφλητα χρέη που θα επάγονταν δυσμενείς επιπτώσεις στην εκτέλεση του προϋπολογισμού, ενόψει και του μεγάλου αριθμού και ύψους των διαφορών που ανακύπτουν από την άσκηση φορολογικών προσφυγών, δικαιολογούν τη θέσπιση ευλόγων χρονικών περιορισμών για την άσκηση των εν λόγω προσφυγών (πρβλ. ΣτΕ 761/2014 επταμ.). Εν πάση περιπτώσει, η προβλεπόμενη τριετής παραγραφή δεν είναι τόσο βραχεία, ώστε, ενόψει της φύσεως της διαφοράς και κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, να παρακωλύει ουσιωδώς την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Ως εκ τούτου, η διάταξη του άρθρου 91 παρ.2 του ν.δ/τος 321/1969, με την οποία θεσπίζεται τριετής παραγραφή των αξιώσεων κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, δεν αντίκειται στην από το άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος αρχή της ισότητας, στο συγκεκριμένο δε ζήτημα το Σύνταγμα δεν έχει στενότερη έννοια από την κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) και το κυρωθέν με ν. 2462/1997 (Α' 25) Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, απορριπτομένων ως αβασίμων των προβαλλομένων περί αντιθέσεως της ως άνω διατάξεως του ν.δ/τος 321/1969 στα άρθρα 4 παρ. 1 (περί ισότητας), 20 παρ. 1 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 25 παρ. 1 (περί αναλογικότητας) του Συντάγματος, 6 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 13 (περί του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής για την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων) και 14 (περί ισότητας στη χρήση των ατομικών δικαιωμάτων) της ΕΣΔΑ και 2 παρ. 3 περ. α' και β' (περί πρόσφορης δικαστικής προσφυγής του ατόμου επί παραβιάσεως των δικαιωμάτων του), 14 (περί ισότητας των διαδίκων και δίκαιης δίκης) και 26 (περί ισονομίας) του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα (πρβλ. ΑΕΔ 1, 2/2012, 9/2009, απόφ. ΕΔΔΑ της 3.10.2013-υποθ.25816/2009, ΣτΕ 3429, 2613, 1292, 941/2013, 5124, 2998/2012).»

Επειδή, ούτε στις διατάξεις περί ΦΑΠ του ν. 3842/2010 ούτε σε άλλη ειδική διάταξη δεν περιλαμβάνονται ειδικές ρυθμίσεις (συμπεριλαμβανομένης της παραπομπής σε διατάξεις άλλων νομοθετημάτων) αναφορικά με το ζήτημα της παραγραφής αξιώσεων κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΑΠ. **Συνεπώς, για την παραγραφή των αξιώσεων κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΑΠ εφαρμοστέες είναι οι γενικές διατάξεις των νόμων περί δημοσίου λογιστικού (ν. 2362/1995 ή ν. 4270/2014).** Εν προκειμένω, ενόψει όλων των προαναφερθεισών διατάξεων των ν. 4270/2014, 2362/1995 και 4174/2013 και των ως άνω κριθέντων (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1183/2015 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 3 της απόφασης) και, ειδικότερα, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 2 εδ. α' ν. 2362/1995 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995, όπως αμφότερες οι διατάξεις

ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης του προσφεύγοντος προς επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΑΠ για τα έτος 2013, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής, για τις αξιώσεις επιστροφής τυχόν προκυπτόντων, μετά την επανεκκαθάριση της δηλώσης ΦΑΠ έτους 2013, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΑΠ ισχύει τριετής παραγραφή, η οποία αρχίζει από την ημερομηνία της εκάστοτε καταβολής, δηλαδή στην υπό κρίση περίπτωση μετά την 30.8.2013, που αποτελούσε την καταληκτική ημερομηνία πληρωμής της 1ης δόσης ΦΑΠ τόσο του έτους 2013.

Σχετικές και η υπ. αρ. 3983/2013 απόφαση του Συμβουλίου Επικρατείας καθώς και η γνωμοδότηση 240/2016 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι ... η παραγραφή είναι τριετής και αρχίζει από την καταβολή (σταθερό εναρκτήριο χρονικό σημείο) και όχι από την βεβαίωση ή το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο έγινε η καταβολή..... η αξίωση των εναγόντων για την καταβολή του δικαστικού ενσήμου υπέπεσε σε τριετή παραγραφή του άρθρου 90 παρ 2 εδ. α του Ν 2362/1995 η οποία άρχισε την 1/5/2007 την επομένη της καταβολής και συμπληρώθηκε την 1/5/2010.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε αίτηση για επιστροφή της αχρεωστήτως καταβληθείσας διαφοράς μεταξύ καταβληθέντος και καταβλητέου ΦΑΠ ετών 2011, 2012 και 2013 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού την 01.02.2017, οι ισχυρισμοί του κρίνονται αβάσιμοι σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα (προς αυτή την κατεύθυνση και η με αριθ. 240/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους), επομένως η αξίωσή του υπέπεσε σε παραγραφή ως ακολούθως:

Οικονομικό έτος 2011

Βεβαίωση	26/07/2013	«.....»	896,60 €	Αίτηση για επιστροφή 01/02/2017
καταβολή	11/09/2013	«.....»	257,46 €	Συμπλήρωση 3ετίας 12/09/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	06/09/2013	«.....»	128,09 €	Συμπλήρωση 3ετίας 07/09/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	01/10/2013	«.....»	128,09 €	Συμπλήρωση 3ετίας 02/10/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	31/10/2013	«.....»	128,09 €	Συμπλήρωση 3ετίας 01/11/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	11/12/2013	«.....»	128,09 €	Συμπλήρωση 3ετίας 12/12/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	27/12/2013	«.....»	128,06 €	Συμπλήρωση 3ετίας 28/12/2016 – παραγράφηκε

Οικονομικό έτος 2012

Βεβαίωση	30/07/2013	«.....»	896,60 €	Αίτηση για επιστροφή 01/02/2017
καταβολή	11/09/2013	«.....»	257,46 €	Συμπλήρωση 3ετίας 12/09/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	06/09/2013	«.....»	128,09 €	Συμπλήρωση 3ετίας 07/09/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	01/10/2013	«.....»	128,09 €	Συμπλήρωση 3ετίας 02/10/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	31/10/2013	«.....»	128,09 €	Συμπλήρωση 3ετίας 01/11/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	11/12/2013	«.....»	128,09 €	Συμπλήρωση 3ετίας 12/12/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	27/12/2013	«.....»	128,06 €	Συμπλήρωση 3ετίας 28/12/2016 – παραγράφηκε

Οικονομικό έτος 2013

Βεβαίωση	30/09/2013	«.....»	896,60 €	Αίτηση για επιστροφή 01/02/2017
καταβολή	11/12/2013	«.....»	226,39 €	Συμπλήρωση 3ετίας 12/12/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	27/12/2013	«.....»	226,39 €	Συμπλήρωση 3ετίας 28/12/2016 – παραγράφηκε
καταβολή	31/01/2014	«.....»	226,39 €	Συμπλήρωση 3ετίας την 01/02/2017 93,79 € για επιστροφή - συμψηφισμό
καταβολή	03/04/2014	«.....»	226,39 €	Συμπλήρωση 3ετίας την 04/04/2017 226,39 € για επιστροφή - συμψηφισμό
καταβολή	27/11/2015	«.....»	7,04 €	Συμπλήρωση 3ετίας την 28/12/2017 7,04 € για επιστροφή - συμψηφισμό

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 6.03.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Αθηνών, οδός «.....», κατά της με αριθ. «.....» και ημερομηνία 3.02.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί της με αριθ. «.....» αίτησής του για συμψηφισμό – επιστροφή καταβολής αχρεωστήτως διαφοράς μεταξύ καταβληθέντος και καταβλητέου Φ.Α.Π. ετών 2011, 2012, 2013, η οποία κατέστη αχρεώστητη με την αποδοχή των με αριθ. «.....», «.....» και «.....» από 05.01.2017 εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Α.Π. (ετών 2011, 2012 και 2013) επί των οποίων εκδόθηκαν: α) η με αριθ. ειδοποίησης «.....» (αρ. δήλωσης «.....») πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, έτους 2011, β) η με αριθ. ειδοποίησης «.....» (αρ. δήλωσης «.....») πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, έτους 2012, και γ) η με αριθ. ειδοποίησης «.....» (αρ. δήλωσης «.....») πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, έτους 2013.

Ορίζουμε την επιστροφή – συμψηφισμό μεταξύ καταβληθέντος και καταβλητέου Φ.Α.Π. έτους 2013, ποσού 327,22 ευρώ, ως ακολούθως:

καταβολή	31/01/2014	«.....»	<u>93,79 € για επιστροφή - συμψηφισμό</u>
καταβολή	03/04/2014	«.....»	<u>226,39 € για επιστροφή - συμψηφισμό</u>
καταβολή	27/11/2015	«.....»	<u>7,04 € για επιστροφή - συμψηφισμό</u>

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.