



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 01.03.2019

Αριθμός απόφασης: 492

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Απόφασης 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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , Α.Φ.Μ. , κατά της με αρ. πρωτ.10.2018 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της με αρ. πρωτ.

.....09.2018 αίτησης του προσφεύγοντα για καταβολή τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τη με αρ. πρωτ.10.2018 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της με αρ. πρωτ.09.2018 αίτησης του προσφεύγοντα για καταβολή τόκων επί αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , Α.Φ.Μ. 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:

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της αίτησής του για καταβολή τόκων επί των επιστραφέντων ποσών φόρου μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.) λόγω απαλλαγής α' κατοικίας, με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 2120/1993, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η υπηρεσία, μετά την απόφαση του Διοικητικού Δικαστηρίου το οποίο δεν έκανε μνεία για επιστροφή συγκεκριμένου αχρεωστήτως ποσού, όφειλε να υπολογίσει και τους οφειλόμενους τόκους επί του κεφαλαίου.

2. Για το ίδιο θέμα με τα ίδια πραγματικά περιστατικά δια μεταγενέστερης δικαστικής διεκδίκησης αναγνωρίστηκαν οι τόκοι (392/2012, 190/2016 και Α34/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας).

3. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 38 του Ν.1473/1984, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του Ν.2120/1993, ορίζεται ότι «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 του Διοικητικού Δικαστηρίου οιοδήποτε βαθμού, συμψηφίζεται ή επιστρέφεται εντόκως με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας».

4. Οι τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή του φόρου που έχει καταβληθεί αχρεώστητα (αποφ.Σ.τ.Ε.Ολομ.2190 & 2191/2014).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 την

Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 ν. 1473/1984, όπως ίσχυε κατά το χρόνο άσκησης από τον προσφεύγοντα της προσφυγής του στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης,

«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.

.....
Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών, που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής ή του συμψηφισμού των ποσών, που καταβλήθηκαν, αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

.....
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. Σε ειδικές περιπτώσεις, που πιθανολογείται ζημία του Δημοσίου λόγω του ύψους του επιστρεφόμενου ποσού και της ειδικής κατάστασης του φορολογούμενου, ο Υπουργός Οικονομικών ή το από αυτόν εξουσιοδοτημένο όργανο, δύναται, με απόφασή του, να αναστείλει την επιστροφή ή το συμψηφισμό των ως άνω ποσών, μέχρι τη διενέργεια ελέγχου και για χρονικό

διάστημα όχι μεγαλύτερο των δώδεκα (12) μηνών. Η αναστολή όμως αυτή δεν επηρεάζει το έντοκο του ποσού που επιστρέφεται τελικά.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1125155/9608-19/0016/ΠΟΛ.1249/8.11.1994 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την ενιαία αντιμετώπιση του ζητήματος της έντοκης επιστροφής των άμεσων ή έμμεσων φόρων, κύριων ή πρόσθετων, ή προστίμων, που έχουν καταβληθεί αχρεώστητα και το αχρεώστητο αποδεικνύεται από οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οποιουδήποτε βαθμού ή προκύπτει από τη δήλωση του φορολογουμένου, διευκρινίστηκαν συναφώς τα εξής:

«1. Το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό των άμεσων η έμμεσων φόρων, κυρίων ή προσθέτων ή προστίμων, επιστρέφεται έντοκα μόνο εφόσον: α) Το αχρεώστητο της καταβολής προκύπτει με βάση οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οποιουδήποτε βαθμού. Στην περίπτωση δε αυτή το έντοκο της επιστροφής αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποίησης στη φορολογική αρχή της απόφασης του αρμοδίου δικαστηρίου......

.....

2. Το επιτόκιο για τον υπολογισμό του τόκου των επιστρεφόμενων ποσών των ως άνω περιπτώσεων είναι αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά την πρώτη ημέρα έναρξης του εντόκου της επιστροφής, παραμένει σταθερό μέχρι την εξόφληση του τίτλου (πληρωμή του ποσού στον φορολογούμενο) και δεν επηρεάζεται από τις διακυμάνσεις που τυχόν θα έχει το επιτόκιο αυτό από την ημέρα έναρξης του εντόκου, μέχρι τη διενέργεια της πληρωμής. Το έντοκο των επιστρεφόμενων ως άνω ποσών συνεχίζεται μέχρι την ημέρα κατά την οποία ο δικαιούχος της επιστροφής ειδοποιήθηκε αποδεδειγμένα (με συστημένη επιστολή) από την υπηρεσία για να εισπράξει το επιστρεφόμενο ποσό. Κατά συνέπεια, το Δημόσιο βαρύνεται με τόκους μόνο μέχρι την ημέρα κατά την οποία ο δικαιούχος ειδοποιήθηκε, ανεξάρτητα αν στη συνέχεια αυτός προσήλθε ή όχι στη ΔΟΥ. Επίσης, το Δημόσιο δεν βαρύνεται με τόκους στην περίπτωση που συντάξει εμπρόθεσμα το σχετικό τίτλο επιστροφής, προβεί στην εκκαθάριση αυτού και προσκαλέσει το δικαιούχο να προσέλθει για την είσπραξη του ποσού, αλλά αυτός, για διάφορους λόγους, προσήλθε για εξόφληση του σχετικού τίτλου μετά την πάροδο του εξαμήνου, που ορίζεται από τις κοινοποιούμενες διατάξεις. Αν τα επιστρεφόμενα ως άνω ποσά συμψηφίζονται (είτε με δήλωση του δικαιούχου είτε αυτεπάγγελα από την υπηρεσία, κατά τις διατάξεις του άρθρου 83 του ΝΔ 356/74-ΚΕΔΕ), με οφειλές του δικαιούχου προς το Δημόσιο, το έντοκο των επιστρεφόμενων ποσών λογίζεται μέχρι την ημερομηνία συνάντησης των αμοιβαίων απαιτήσεων (δηλαδή μέχρι την ημερομηνία που η οφειλή σταματά να επιβαρύνεται με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής).

3. Η τυχόν άσκηση από το Δημόσιο έφεσης κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμία περίπτωση τη διαδικασία έκπτωσης των ποσών που βεβαιώθηκαν και στη συνέχεια της επιστροφής ή του συμψηφισμού των ποσών που προκύπτουν από την εκκαθάριση των σχετικών Ατομικών Φύλλων Έκπτωσης (ΑΦΕΚ). [...]

4. Η πληρωμή του αναλογούντος τόκου (που υπολογίζεται επί των άνω επιστρεφόμενων ποσών) στον δικαιούχο γίνεται από την ίδια υπηρεσία, που επιστρέφει και τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο ή πρόστιμο.

.....
Επειδή, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 18-9) με την υπ' αριθμ. 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης),

«οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 [...], κατά το μέρος που ορίζουν ότι, επί επιστροφής φόρων, [...], που κατεβλήθησαν αχρεωστήτως κατά τα κριθέντα με οριστική δικαστική απόφαση, η τοκοφορία αρχίζει μετά την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποιήσεως στην φορολογική αρχή της δικαστικής αποφάσεως, έχουν ως συνέπεια την μη προσήκουσα αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του αχρεωστήτως καταβάλλοντος τον φόρο, η οποία προκλήθηκε από την διαγνωσθείσα ως εξαρχής 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 κοινοποιήσεως 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 κοινοποιήσεως 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 (πρβλ. αποφάσεις ΕΔΔΑ της 9.3.2006, ΕΚΟ ΕΛΔΑ ΑΒΕΕ κατά Ελλάδος, αριθμ. 10162/02 και της 22.3.2008, Μειδάνης κατά Ελλάδος, αριθμ. 33977/06, καθώς και αποφάσεις ΕΔΔΑ της 6.11.2008, Κοκκίνης κατά Ελλάδος, αριθμ. 45769/06, της 4.12.2008, σκ. 34, Ρεβελιώτης κατά Ελλάδος, αριθμ. 48775/06, σκ. 32-33 και Κωσταδήμας κλπ. κατά Ελλάδος, αριθμ. 20299/09 και 27307/09, σκ. 29).» Τα παραπάνω επαναλήφθηκαν κατά λέξη και στην υπ' αριθμ. 2191/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης).

Επειδή, όπως κρίθηκε πλειοψηφία 17-10) με την ίδια ως άνω υπ' αριθμ. 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης),

«εξ άλλου, οι ίδιες διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984 [...], κατά το μέρος που προβλέπουν, επί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων [...], 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. Τούτο, διότι το εν προκειμένω επιλεγέν από τον νομοθέτη κριτήριο για τον καθορισμό του

ύψους του επιτοκίου, που είναι εφαρμοστέο για την έντοκη επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, είναι πρόσφορο, συναφές με τον επιδιωκόμενο σκοπό και δεν εισάγει άνιση ρύθμιση. Πράγματι, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου είναι εκείνο, με το οποίο, σε πολλές περιπτώσεις, το Δημόσιο δανείζεται για να καλύψει τις υποχρεώσεις του προς τα πρόσωπα, προς τα οποία έχει χρηματικές οφειλές, όπως είναι οι αχρεωστήτως καταβάλλοντες σ' αυτό φόρους. Ευλόγως, επομένως, και σε συμφωνία με τους κανόνες των συναλλαγών και της κοινής πείρας, εξοφλεί και αυτό τους δανειστές του με το ίδιο επιτόκιο, με το οποίο κατά βάση δανείστηκε τα χρήματα που επιστρέφει. Άλλωστε, στη συγκεκριμένη κατηγορία οφειλών, δηλαδή την πληρωμή ή επιστροφή φόρων, εφαρμόζεται πλέον, δυνάμει της επίμαχης διατάξεως, η έντοκη καταβολή τόσο για το Δημόσιο όσο και για τους ιδιώτες. Δεν ασκεί δε επιρροή το γεγονός ότι σε άλλες, διαφορετικές, κατηγορίες οφειλών του Δημοσίου εφαρμόζεται διαφορετικό επιτόκιο, διότι δεν απαγορεύεται, αλλ', αντιθέτως, υπαγορεύεται από την αρχή της ισότητας η διαφορετική μεταχείριση διαφορετικών κατηγοριών οφειλών. Άλλωστε, και στις συναλλαγές μεταξύ ιδιωτών προβλέπονται διαφορετικά, κατά περίπτωση, επιτόκια (συμβατικό, νόμιμο), χωρίς αυτό να προσκρούει σε συνταγματικό κανόνα ή αρχή. Εξ άλλου, η κρίση του ζητήματος αν διάταξη νόμου είναι σύμφωνη προς το Σύνταγμα διαμορφώνεται εν όψει και των αποτελεσμάτων της εφαρμογής της, είναι όμως γενική και αφηρημένη με την έννοια ότι δεν διαφοροποιείται κατά περίπτωση, δεν μπορεί δε να θεωρηθεί ότι η κατ' αρχήν συμπορευόμενη με το Σύνταγμα νομοθετική αυτή διάταξη τρέπεται σε, κατά περίπτωση, αντισυνταγματική όταν, συγκυριακώς, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου διαμορφώνεται σε ύψος κατώτερο από το γενικώς ισχύον, κατά τον Κώδικα των Νόμων περί Δικών του Δημοσίου, επιτόκιο 6% για τις οφειλές του Δημοσίου, δεδομένου, άλλωστε, ότι, στην περίπτωση αυτή, θα εισήγετο ανισότητα μεταξύ προσώπων της αυτής κατηγορίας, δηλαδή των αχρεωστήτως καταβαλλόντων στο Δημόσιο φόρους, ανάλογα με τον χρόνο της εξοφλήσεως, το δε κριτήριο καθορισμού του επιτοκίου θα ήταν τυχαίο και όχι σταθερό. Εξ άλλου, όπως ήδη εξετάθη, δεν επιβάλλεται από το Σύνταγμα η αυτή μεταχείριση, από πλευράς επιτοκίου, διαφορετικών κατηγοριών οφειλών, ενώ θα παρετρείτο και ανισορροπία στη θέση του Δημοσίου ως οφειλέτη και δανειστή, αφού θα ήταν υποχρεωμένο να εξοφλεί τις υποχρεώσεις του με επιτόκιο διαφορετικό από εκείνο με το οποίο δανείζεται.»

Επειδή, όπως κρίθηκε τελικά με την υπ' αριθμ. 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης),

«κατά τα προεκτεθέντα, για αξιώσεις του φορολογουμένου προς επιδίκαση τόκων κατά την επιστροφή φόρων κλπ. αχρεωστήτως καταβληθέντων ισχύουν οι ως άνω ειδικές ρυθμίσεις του άρθρου 3 του ν. 2120/1993 και του άρθρου 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου. [...] 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 εν λόγω διατάξεων,

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. Εξ άλλου, 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, εξάλλου, όπως επίσης κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 18 της απόφασης),

«σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985, ΦΕΚ Α' 116), που ίσχυε κατά την άσκηση της προσφυγής της εταιρίας, η προσφυγή επί φορολογικών διαφορών ασκείται με μόνη την κατάθεση του δικογράφου στην καθ' ης φορολογική αρχή χωρίς να απαιτείται και η εκ μέρους του προσφεύγοντος κοινοποίησή της στον Υπουργό Οικονομικών. Εν όψει αυτής της νεώτερης και ειδικής ρυθμίσεως δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη φορολογική δίκη, το άρθρο 5 του κωδ. δ/τος της 26.6/10.7.1944, που ορίζει γενικώς ότι επί δικών του Δημοσίου μόνον οι επιδόσεις προς τον Υπουργό των Οικονομικών παράγουν έννομες συνέπειες (βλ. και άρθρο 19 παρ. 28 του ν. 2386/1996, ΦΕΚ Α' 43, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 2579/1998, ΦΕΚ Α' 31). Ως εκ τούτου η υποχρέωση του Δημοσίου για την καταβολή τόκων αρχίζει από την κατά τις ως άνω διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας άσκηση της προσφυγής (βλ. και άρθρο 126 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999, ΦΕΚ Α' 97, Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας)...»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 126 παρ. 1 εδ. α' και β' ν. 2717/1999, όπως ίσχυε κατά το χρόνο άσκησης από τον προσφεύγοντα της προσφυγής του στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης:

«Τα ένδικα βοηθήματα ασκούνται με δικόγραφο, το οποίο, μαζί με τρία αντίγραφα, κατατίθεται στη γραμματεία της κύριας έδρας του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται. Κατ' εξαίρεση, στις φορολογικές εν γένει διαφορές, η κατάθεση των ένδικων βοηθημάτων γίνεται στην αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή που, παρά το νόμο, παρέλειψε την έκδοσή της...»

Επειδή, όπως προκύπτει από την ανωτέρω διάταξη, η προσφυγή επί φορολογικών διαφορών ασκούνταν με μόνη την κατάθεση του δικογράφου, χωρίς να απαιτείται και η εκ μέρους του προσφεύγοντος κοινοποίησή της στον Υπουργό Οικονομικών. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση ως χρόνος άσκησης της προσφυγής θεωρείται ο χρόνος κατάθεσης του δικογράφου και όχι ο χρόνος κοινοποίησής τους στο καθ' ου Ελληνικό Δημόσιο.

Επειδή, ενόψει των προπαρατεθεισών διατάξεων α) του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 ν. 1473/1984 και β) του άρθρου 21 κ.δ. της 26.6.1944 «περί κώδικος των νόμων περί δικών του Δημοσίου» και γ) της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. 1125155/9608-19/0016/ΠΟΛ.1249/8.11.1994 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, και, περαιτέρω, ενόψει των ως άνω κριθέντων με τις υπ' αριθμ. 2190/2014 και 2191/2014 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, θα πρέπει

να γίνει δεκτό ότι επί επιστροφής ποσών φόρου, λόγω αχρεώστητης καταβολής τους, δυνάμει οριστικών δικαστικών αποφάσεων, όπως εν προκειμένω δυνάμει της με αριθμ./2017 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, οφείλονται και τόκοι, εφόσον ζητηθούν από το φορολογούμενο, όπως εν προκειμένω από τον προσφεύγοντα με την με αριθμ.09.2018 αίτησή του προς τη Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Για τις σχετικές αξιώσεις τόκων ισχύουν οι ως άνω ειδικές ρυθμίσεις του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 ν. 1473/1984 και του άρθρου 21 κ.δ. της 26.6.1944 «περί κώδικος των νόμων περί δικών του Δημοσίου». Ειδικότερα, ως προς:

α) το **ύψος του επιτοκίου** έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 ν. 1473/1984, όπως εν προκειμένω ίσχυαν κατά το χρόνο άσκησης της προσφυγής που προβλέπουν την καταβολή τόκων με το επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά την πρώτη ημέρα έναρξης του εντόκου της επιστροφής, το οποίο παραμένει σταθερό μέχρι την εξόφληση του τίτλου (πληρωμή του ποσού στον φορολογούμενο) και δεν επηρεάζεται από μετέπειτα διακυμάνσεις που τυχόν θα έχει αυτό από την ημέρα έναρξης του εντόκου μέχρι τη διενέργεια της πληρωμής, ενώ ως προς

β) το **χρόνο έναρξης της τοκοφορίας**, ενόψει της αντισυνταγματικότητας κατά το μέρος αυτό των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 2 και 3 ν. 1473/1984, έχει εφαρμογή η προγενέστερη διάταξη του άρθρου 21 κ.δ. της 26.6.1944, όπως εν προκειμένω ίσχυε κατά το χρόνο άσκησης της προσφυγής, κατά την έννοια της οποίας τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.

Επειδή, ο προσφεύγων άσκησε στις2010 τη με αριθμό καταχώρησης προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης με το νόμιμο τόκο.

Επειδή, σε συνέχεια των ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση η αξίωση του προσφεύγοντος για καταβολή τόκων επί των επιστραφέντων, με την προαναφερθείσα με αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, ποσών Φ.Μ.Α. λόγω απαλλαγής α' κατοικίας έτους 2007 είναι νόμω και ουσία βάσιμη.

Για τον υπολογισμό των σχετικών ποσών τόκων θα εφαρμοστεί το επιτόκιο που ίσχυε, σύμφωνα με τα επίσημα στοιχεία της Τράπεζας της Ελλάδος, για τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά την **08-09-2010**, ημερομηνία άσκησης προσφυγής για την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ως άνω ποσών φόρου (δηλαδή κατά τις ημερομηνίες κατάθεσης, κατά τα ανωτέρω γενόμενα δεκτά με την παρούσα απόφαση, του δικογράφου της εν λόγω προσφυγής), ήτοι **4,05%**, το οποίο θα παραμείνει σταθερό μέχρι την εξόφληση των ποσών στον προσφεύγοντα, μη επηρεαζόμενο από τις μετέπειτα διακυμάνσεις του. Αν το επιστρεφόμενο ποσό συμψηφίζεται με οφειλές του προσφεύγοντος προς το Δημόσιο, οι τόκοι θα υπολογιστούν μέχρι την ημερομηνία συνάντησης των αμοιβαίων απαιτήσεων (δηλαδή μέχρι την ημερομηνία που οι οφειλές σταματούν να επιβαρύνονται με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης

καταβολής). Κατά την πληρωμή ή το συμψηφισμό των ποσών των τόκων θα πρέπει να γίνουν οι τυχόν προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία παρακρατήσεις φόρων και κρατήσεις χαρτοσήμου.

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.

.....

Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.»

Επειδή, με βάση 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:.....

.....

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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 90 παρ. 1 ν. 2362/1995, **όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης του προσφεύγοντος για τους υπό κρίση τόκους**, δηλαδή, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 2190/2014 και 2191/2014 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά το χρόνο άσκησης (κατάθεσης) της προσφυγής

«Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.»

Επειδή, 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.»

Επειδή, 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) Με την υποβολή της υποθέσεως στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων, του δικαστηρίου ή των διαιτητών.

Επειδή, ενόψει όλων των προαναφερθεισών διατάξεων του ν. 4270/2014 και του ν. 2362/1995, για την υπό κρίση αξίωση τόκων του προσφεύγοντος ισχύει πενταετής παραγραφή, η οποία διεκόπη με την κατάθεση της προσφυγής και ως εκ τούτου δεν έχει επέλθει παραγραφή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./02-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του , Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της με αρ. πρωτ. 10.2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της με αρ. πρωτ.09.2018 αίτησης του προσφεύγοντα. Ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προβεί στον υπολογισμό, κατά τα ανωτέρω, του ποσού των τόκων επί του επιστραφέντος, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ποσού φόρου μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.), λόγω απαλλαγής α' κατοικίας έτους 2007 και στην καταβολή αυτών στον προσφεύγοντα.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.