



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 26/01/2018

Αριθμός Απόφασης: 353



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- 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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία **-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **με ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της με αριθμ. δήλωσης και με αριθμ. ειδοπ. /2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων έτους 2013 και κατά της παράλειψης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., επιστροφής συνολικού ποσού ύψους 3.006,68 €, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων βάσει της αριθμ.δήλωσης /30-09-2013 και αριθμ. χρημ. Καταλ. Πράξης διοικητικού προσδιορισμού Φ.Α.Π. έτους 2013, κατέβαλε συνολικό ποσό φόρου ύψους 3.006,68 €, πλέον προσαυξήσεις, ως εξής:

καταβολή	29/11/2013		400,00
καταβολή	18/12/2013		50,00
καταβολή	30/01/2014		50,00
καταβολή	27/03/2014		147,04
καταβολή	28/04/2014		124,97
καταβολή	26/05/2014		193,19
καταβολή	27/06/2014		599,07
καταβολή	25/08/2014		333,61
καταβολή	23/09/2014		1.250,91

Δυνάμει, όμως του με αριθμ. -2009 συμβολαίου είχε μεταβιβάσει τη ψιλή κυρότητα του ακινήτου με αριθμό ταυτότητας ΑΤΑΚ, στον υιό του, Μετά τη διαπίστωση αυτή, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τη με αριθμ. /4-8-2017 τροποποιητική δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9), με την οποία διέγραψε τη ψιλή κυριότητα του ως άνω ακινήτου, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. δήλωσης /7-8-2017 και αριθμ. ειδοπ. /17 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π. έτους 2013, με μηδενικό ποσό φόρου. Η φορολογική αρχή όμως δε

διενήργησε την επιστροφή του καταβληθέντος ως άνω φόρου, ύψους 3.006,68 €, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, με την αιτιολογία ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση του προς επιστροφή, έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την επιστροφή του φόρου που κατέβαλε ως αχρεωστήτως καταβληθέν για τους παρακάτω λόγους :

1. Λόγω μεταβίβασης του ακινήτου δεν είχε υποχρέωση να καταβάλλει τον προβλεπόμενο φόρο για την ακίνητη περιουσία.
2. Σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 ν. 3842/2010, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος : *«Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά [...] πρόσωπα την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.»*

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 εδ. α' ν. 3842/2010 : *«Κάθε φυσικό [...] πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία [...] του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού.»*

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 27 παρ. 1 και 28 εδ. α' ν. 3842/2010, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΑΠ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους (φορολογίας).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι : *«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 (Γ.Γ.Π.Σ.) 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 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013 : «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. [...]. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε [...] μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2014 (ΦΕΚ Β' 368/17.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω από 04.08.2017 τροποποιητικής δήλωσης ΦΑΠ φυσικών προσώπων έτους 2010: «Για την αποδοχή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) φυσικού προσώπου των ετών 2011, 2012 και 2013, η οποία υποβάλλεται από την 1^η Ιανουαρίου 2014, και την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, όταν το αποτέλεσμα της πράξης αυτής είναι πιστωτικό, καθώς και σε όλες τις περιπτώσεις υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΑΠ έτους 2010, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ. Ο. Υ., στην οποία έχει εκκαθαριστεί η αρχική δήλωση ΦΑΠ του οικείου έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2014 (ΦΕΚ Β' 368/17.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων : «1. Εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΑΠ φυσικών προσώπων υποβάλλονται [...] μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. 2. Για την αποδοχή ή μη της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΑΠ πραγματοποιείται έλεγχος γραφείου [...]. Στην περίπτωση αποδοχής της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΑΠ εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1059/2014 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων: «Με αφορμή την ΠΟΛ.1047/2014 απόφαση του ΓΓΔΕ, σχετικά με τον καθορισμό οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης για την αποδοχή ή μη εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) φυσικών προσώπων καθώς και τη διαδικασία έκδοσης της οικείας πράξης, καθώς και ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους: Οι τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) φυσικών προσώπων υποβάλλονται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου για τα έτη 2011 έως 2013. [...]. 1. Διαχείριση εμπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Ε9: [...]. 2. Διαχείριση εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Ε9: Για την αποδοχή ή την απόρριψη τροποποιητικών δηλώσεων Ε9 που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μέσω διαδικτύου, για διόρθωση φόρου ακίνητης περιουσίας των ετών 2011 έως 2013, ακολουθείται η πιο κάτω διαδικασία: α) στις περιπτώσεις που το

αποτέλεσμα του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι χρεωστικό ή μηδενικό, εκδίδεται ηλεκτρονικά από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η σχετική **πράξη προσδιορισμού του φόρου** συνοδευόμενη από την έκθεση ελέγχου, β) στις περιπτώσεις που το αποτέλεσμα του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πιστωτικό, ο φορολογούμενος ενημερώνεται μέσω της εφαρμογής «ΟΠΣ Περιουσιολόγιο» ή μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας για την υποχρέωση προσκόμισης των σχετικών παραστατικών. Εφόσον ο αρμόδιος προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.: β1) αποδεχτεί συνολικά τις αιτιάσεις του φορολογουμένου, ενημερώνει άμεσα για την αποδοχή του αιτήματος τη ΔΗΛΕΔ μέσω τηλεομοιοτυπίας, σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα, ώστε να του δοθεί η δυνατότητα να εκτυπώσει την **πράξη διορθωτικού προσδιορισμού**, την οποία στη συνέχεια αποστέλλει με συστημένη επιστολή στο φορολογούμενο συνοδευόμενη από τη σχετική έκθεση ελέγχου, β2) απορρίψει συνολικά ή μερικά τις αιτιάσεις του φορολογουμένου [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση β του «Α. Γενικό Μέρος» της ΠΟΛ 1199/06-12-2017 “ β. Σύμφωνα με την [παράγραφο 11 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.](#) , ως προς την **παραγραφή υποθέσεων και φορολογικών υποχρεώσεων προγενέστερων της ισχύος αυτού**, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου διατάξεις ανά φορολογία. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 43 του ίδιου άρθρου, 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 Κ.Φ.Δ., προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. Η υποχρέωση της διοίκησης για επιστροφή φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος για τα έτη αυτά, σύμφωνα με την [παράγραφο 2 του άρθρου 90 του Ν. 2362/1995](#) , είναι τριετής από την καταβολή και, στην περίπτωση που η αξίωση επιστροφής γεννάται επιγενομένως ενώ η καταβολή είναι κατ’ αρχήν νόμιμη, η παραγραφή αυτής της αξίωσης αρχίζει από το χρονικό σημείο επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου (βλ. Ν.Σ.Κ. 656/2002, [ΠΟΛ 1005/2003](#) , ΣτΕ 4290/1995, 2056/1989, 3091/1984).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 του Ν 4270/2014 “ 1. 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, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 183 του Ν 4270/2014 ορίζεται ότι : « 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 την παράγραφο 2 του άρθρου 90 του Ν 2362/1995 όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης του προσφεύγοντα προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΑΠ για το έτος 2013, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής « 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.»

Επειδή, στο άρθρο 91 του Ν 2362/1995 ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 93 του Ν 2362/1995 «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, 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.»

Σχετικές με το κρινόμενο θέμα 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. /04-08-2017 δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9): «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παρ. 1 ν. 3842/2010, ορίζεται ότι: «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, 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 ενόψει όλων των προαναφερθεισών διατάξεων των ν. 2362/1995 και 4174/2013 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 τις αξιώσεις επιστροφής τυχόν προκυπτόντων, μετά την επανεκκαθάριση των δηλώσεων ΦΑΠ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, ισχύει τριετής

παραγραφή, η οποία αρχίζει από την ημερομηνία της εκάστοτε καταβολής, ήτοι στην υπό κρίση περίπτωση την 30-11-2013, την 19-12-2013, την 31-01-2014, την 28-03-2014, την 29-04-2014, την 27-05-2014 την 28-06-2014, την 26-08-2014 και 24-09-2014, αντίστοιχα, (επομένη ημέρα της ημερομηνίας καταβολής των δόσεων κατά τα ανωτέρω).

Επειδή, με την παρούσα απόφαση και κατόρθη ερμηνεία της ως άνω από 04-08-2017 τροποποιητικής δήλωσης Ε9 φυσικών προσώπων έτους 2013 του προσφεύγοντα θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω τροποποιητική δήλωση Ε9 εμπεριείχε και αίτημα επιστροφής του τυχόν προκύπτοντος, μετά την εκκαθάρισή της, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΑΠ για το έτος 2013, δεδομένου ότι α) σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 2 παρ.2 της ΠΟΛ 1047/12-02-2014 (ΦΕΚ Β'368/17-02-2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω από 04-08-2017 τροποποιητικής δήλωσης Ε9 φυσικών προσώπων έτους 2013 του προσφεύγοντα, σε περίπτωση αποδοχής από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Ε9 φυσικών προσώπων (όπως εν προκειμένω) εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, βάσει της οποίας, αν προκύπτει ποσό ΦΑΠ προς επιστροφή, το προς επιστροφή ποσό θα πρέπει, όπως είναι εύλογο, να καταβληθεί στο φορολογούμενο οίκοθεν, και κυρίως β) επί υποβολής από φορολογούμενο τροποποιητικής δήλωσης από την εκκαθάριση της οποίας προκύπτει ποσό φόρου προς επιστροφή, αυτό που ενδιαφέρει το φορολογούμενο δεν είναι απλώς η υποβολή της δήλωσης ή έστω και η αποδοχή της, αλλά η επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αδικαιολογήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, σε μια τέτοια δηλαδή περίπτωση θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η τροποποιητική δήλωση εμπεριέχει και αίτημα προς επιστροφή του σχετικού αδικαιολογήτως καταβληθέντος φόρου, πολλώ δε μάλλον που στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα ΠΟΛ 1059/2014 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για τη διόρθωση ΦΑΠ υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση Ε9 και μάλιστα υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου, συνεπώς δεν παρέχεται καταρχήν η δυνατότητα στο φορολογούμενο να διατυπώσει (και να συνυποβάλει), μαζί με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, και αυτοτελές αίτημα επιστροφής του τυχόν προκύπτοντος προς επιστροφή ΦΑΠ, και τούτο είναι εύλογο, αφού ο σκοπός των σχετικών διατάξεων της προαναφερθείσας εγκυκλίου είναι κάτι τέτοιο να γίνεται οίκοθεν από τη Φορολογική Διοίκηση.

Συνεπώς, και δεδομένων όσων έγιναν δεκτά στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης, κατά την 04-08-2017, ημερομηνία κατά την οποία ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2013, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 90 και της περίπτωσης β' του άρθρου 93 του Ν 2362/1995, η αξίωσή του για επιστροφή του προκύψαντος, μετά την εκκαθάριση της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης ΦΑΠ έτους 2013, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΑΠ ύψους 1.422,16 € είχε ήδη παραγραφεί, αφού, όπως προεκτέθηκε στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της

παρούσας απόφασης, η σχετική τριετής παραγραφή άρχισε να τρέχει μόλις την επομένη των σχετικών καταβολών, ήτοι, την 30-11-2013, την 19-12-2013, την 31-01-2014, την 28-03-2014, την 29-04-2014, την 27-05-2014 και την 28-06-2014 για τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά (της α', β', γ' δ', ε στ', ζ' δόσης αντίστοιχα), ενώ η αξίωση προς επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ύψους 1.584,52 €, δεν έχει παραγραφεί, αφού η σχετική τριετής παραγραφή άρχισε να τρέχει από την επομένη της σχετικής καταβολής ήτοι, την 26-08-2014 και 24-09-2014, και δεν είχε συμπληρωθεί μέχρι την 4/8/2017, ημέρα της με αριθμ. τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων Ε9, έτους 2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ , ως εξής :

ΑΡΧΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΑΠ 2013	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΑΠ 2013	ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΑΞΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ – ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΩΣ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝ
3.006,68 €	0,00	1.422,16 €	1.584,52 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Ση 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.