



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **19/09/2017**

Αριθμός απόφασης: **4988**

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 Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 21.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, κατοίκου Gomaringen Γερμανίας, οδός, κατά της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. /17.1.2017 δήλωσή της («αίτηση») περί μερικής ανάκλησης των δηλώσεων της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) οικονομικών ετών 2009-2012 αναφορικά με τη φορολόγηση των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011 ως επιμίσθιο αποσπασθείσας υπαλλήλου στο εξωτερικό («επιμίσθιο εξωτερικού») και συγκεκριμένα τη φορολόγηση α) με ειδικό τρόπο (παρακράτηση και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης) των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2009 και τη συνεπεία αυτής αναγραφή μικρότερων ποσών στον κωδικό 659 των αντίστοιχων δηλώσεων ΦΕΦΠ και β) με τις γενικές διατάξεις των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2010-2011, και η περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο

αίτησή της προς επιστροφή των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωση («αίτηση») μερικής ανάκλησης των δηλώσεων της προσφεύγουσας φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικών ετών 2009-2012 αναφορικά με τη φορολόγηση των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011 ως επιμίσθιο αποσπασθείσας υπαλλήλου στο εξωτερικό («επιμίσθιο εξωτερικού») και συγκεκριμένα τη φορολόγηση α) με ειδικό τρόπο (παρακράτηση και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης) των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2009 και τη συνεπεία αυτής αναγραφή μικρότερων ποσών στον κωδικό 659 των αντίστοιχων δηλώσεων ΦΕφπ και β) με τις γενικές διατάξεις των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2010-2011, και την περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο αίτησή της προς επιστροφή των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ), η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./15.5.2009 δήλωση ΦΕφπ η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2008-31.12.2008, στον κωδικό 659 της δήλωσης σύνολο εισοδημάτων του 2008 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κ.λπ. ύψους 3.618,73 €.

2) Με την υπ' αριθμ./13.5.2010 δήλωση ΦΕφπ η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2009-31.12.2009, στον κωδικό 659 της δήλωσης σύνολο εισοδημάτων του 2009 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κ.λπ. ύψους 21.512,00 €.

3) Με την υπ' αριθμ./30.4.2011 δήλωση ΦΕφπ η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010, στον κωδικό 301 της δήλωσης σύνολο καθαρών ποσών από μισθούς κ.λπ. ύψους 27.247,06 €.

4) Με την υπ' αριθμ./11.7.2012 δήλωση ΦΕφπ η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2011-31.12.2011, στον κωδικό 301 της δήλωσης σύνολο καθαρών ποσών από μισθούς κ.λπ. ύψους 23.406,04 €.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσή της («αίτηση») η προσφεύγουσα ανακάλεσε μερικώς τις προαναφερθείσες δηλώσεις της ΦΕφπ και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορούν στη φορολόγηση των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011 ως επιμίσθιο

αποσπασθείσας υπαλλήλου στο εξωτερικό («επιμίσθιο εξωτερικού») και συγκεκριμένα στη φορολόγηση α) με ειδικό τρόπο (παρακράτηση και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης) των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2009 και τη συνεπεία αυτής αναγραφή μικρότερων ποσών στον κωδικό 659 των αντίστοιχων δηλώσεων ΦΕφπ και β) με τις γενικές διατάξεις των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2010-2011, πλην όμως η δήλωσή της αυτή δεν είχε γίνει αποδεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής μέχρι τις 17.4.2017, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά:

- α) την ακύρωση της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής επί της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης («αίτησης») μερικής ανάκλησης των δηλώσεων της ΦΕφπ οικονομικών ετών 2009-2012 κατά το μέρος που αφορούν στη φορολόγηση των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011 ως επιμίσθιο εξωτερικού (και συγκεκριμένα στη φορολόγηση αα) με ειδικό τρόπο (παρακράτηση και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης) των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2009 και τη συνεπεία αυτής αναγραφή μικρότερων ποσών στον κωδικό 659 των αντίστοιχων δηλώσεων ΦΕφπ και αβ) με τις γενικές διατάξεις των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2010-2011) και ειδικότερα της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο αίτησής της προς επιστροφή των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΕφπ,
- β) την αποδοχή της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης («αίτησης») μερικής ανάκλησης των δηλώσεων της ΦΕφπ οικονομικών ετών 2009-2012 και
- γ) την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων-παρακρατηθέντων ποσών ΦΕφπ (σύνολο, κατά τους υπολογισμούς της προσφεύγουσας, 9.000,97 €) που τυχόν θα προκύψουν από την επανεκκαθάριση κατά τα ανωτέρω του οφειλόμενου από αυτή ΦΕφπ για τα ως άνω οικονομικά έτη 2009-2012,

επικαλούμενη τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 1853/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, κατ' ορθή ερμηνεία του βασικού αιτήματος της προσφεύγουσας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται η ακύρωση της τεκμαιρόμενης («σιωπηρής»), ως εκ της παρόδου απράκτου του 90ημέρου, απόρριψης α) της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσής της περί ανάκλησης των υπ' αριθμ./15.5.2009,/13.5.2010,/30.4.2011 και/11.7.2012 δηλώσεων της ΦΕφπ οικονομικών ετών 2009-2012, και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορούν στη φορολόγηση των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011 ως επιμίσθιο εξωτερικού (ήτοι στη φορολόγηση αα) με ειδικό τρόπο (παρακράτηση και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης) των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2009 και τη συνεπεία αυτής αναγραφή μικρότερων ποσών στον κωδικό 659 των αντίστοιχων δηλώσεων ΦΕφπ και αβ) με τις γενικές διατάξεις των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2010-2011), και β) της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο αίτησής της προς επανεκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων της και επιστροφή των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων και καταβληθέντων, αντίστοιχα, ποσών ΦΕφπ.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας: «*Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας: «*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 4 παρ. 1 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας: «*α. Οι δημόσιες υπηρεσίες, [...], όταν υποβάλλονται αιτήσεις, οφείλουν να διεκπεραιώνουν τις υποθέσεις των ενδιαφερομένων και να αποφαινούνται για τα αιτήματά τους μέσα σε προθεσμία πενήντα (50) ημερών, εφόσον από ειδικές διατάξεις δεν προβλέπονται μικρότερες προθεσμίες. Η προθεσμία αρχίζει από την κατάθεση της αίτησης στην αρμόδια υπηρεσία και την υποβολή ή συγκέντρωση του συνόλου των απαιτούμενων δικαιολογητικών, πιστοποιητικών ή στοιχείων. [...]. β. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού μπορεί να ορίζεται, κατά περίπτωση, διαφορετική προθεσμία για τη διεκπεραίωση υποθέσεων, εφόσον το επιβάλλουν ειδικοί λόγοι, που αναφέρονται ρητώς σ' αυτήν.*»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1097636/1212/0006Δ/3.12.2004 (ΦΕΚ Β' 1839/10.12.2004) κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας: «*Ορίζουμε ότι, οι παρακάτω υποθέσεις αρμοδιότητας των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, πλην της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής (Γ.Γ.Δ.Π.), του Γενικού Χημείου του Κράτους (Γ.Χ.Κ.) και του πρώην Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας (ΥΠ.ΕΘ.Ο.), εξαιρούνται των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2690/1999 (όπως αυτές αντικαταστάθηκαν και ισχύουν) και μπορούν να διεκπεραιώνονται από τις αρμόδιες Υπηρεσίες αυτού, μέσα στις οριζόμενες για κάθε μία απ' αυτές στην παρούσα απόφαση προθεσμίες, για τους εξής ειδικούς λόγους, αντίστοιχα: [...] Α/Α 9. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗ: **Αιτήματα για επιστροφή-διαγραφή αχρεωστήτως καταβληθέντων-βεβαιωθέντων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων. ΑΝΩΤΑΤΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ: α) έξι (6) μήνες από την ημερομηνία κατάθεσης της αίτησης ή***

την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου ή την υποβολή της δήλωσης, κατά περίπτωση, **εκτός αν ορίζεται μικρότερος χρόνος από ειδικές διατάξεις...**». ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ: Ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας: «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.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 αίτησης της προσφεύγουσας, σε περίπτωση υποβολής από φορολογούμενο έγγραφης αίτησης επιστροφής ποσού φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, αν παρέλθουν 90 ημέρες από την υποβολή της αίτησης, συνάγεται ότι η Φορολογική Διοίκηση την έχει απορρίψει, δεδομένου ότι από τις ως άνω διατάξεις ρητά ορίζεται ότι όχι μόνο η αποδοχή της αίτησης, αλλά και η καταβολή του επιστρεπτέου ποσού πρέπει να ολοκληρωθεί εντός 90 ημερών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής. Στην υπό κρίση περίπτωση το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 αίτησης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων, από την επανεκκαθάριση των δηλώσεων της ΦΕΦΠ των οικονομικών ετών 2009-2012, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΦΕΦΠ συμπληρωνόταν στις 17.4.2017 και επομένως η προσφεύγουσα έπρεπε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της εν λόγω αίτησής της μέχρι την 17.05.2017. Ενόψει των ανωτέρω, στις 21.04.2017, ημερομηνία κατά την οποία η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, είχε συμπληρωθεί το ως άνω 90ήμερο, εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση είχε ευχέρεια να απαντήσει στην υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωση-αίτησή της, και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της παραδεκτως ασκήθηκε κατά της τεκμαιρόμενης, ως εκ της απράκτου παρόδου του 90ημέρου, απόρριψής της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 4του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2008, την 31.12.2009, την 31.12.2010 και την 31.12.2011: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. [...]. 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2008, την 31.12.2009, την 31.12.2010 και την 31.12.2011: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2008, την 31.12.2009, την 31.12.2010 και την 31.12.2011: «**Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παρ. 1 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2008, την 31.12.2009, την 31.12.2010 και την 31.12.2011: «**1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2008 και την 31.12.2009: «**Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή. [...]. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για το ποσό αυτό των αποδοχών.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 1 και 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2008 και την 31.12.2009: «**1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. [...]. 3. Ειδικά, για τους υπαλλήλους [...]** των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών [...] που υπηρετούν στην αλλοδαπή [...], ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 1 και 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2010 και την 31.12.2011: «**1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. [...]. 3. Ειδικά, για τους υπαλλήλους [...]** των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών [...] που υπηρετούν στην αλλοδαπή [...], ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό **καθώς και το 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό, με εξαίρεση τις προσαυξήσεις κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στην αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3 περ. δ' ν.δ. 695/1970: «**Εις τους αποσπασμένους εις Ελληνικά σχολεία του εξωτερικού, δύναται να καταβάλλονται υπό του Δημοσίου, επί πλέον των τακτικών αποδοχών, και τα οδοιπορικά έξοδα μεταβάσεως και επιστροφής, ως και ειδικόν επιμίσθιον εις τοπικόν νόμισμα, οριζόμενον διά κοινής αποφάσεως**

των Υπουργών Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών, μετά πρότασιν της οικείας Ελληνικής Πρεσβείας, βάσει των τοπικών συνθηκών διαβιώσεως και εφ' όσον δεν καταβάλλεται τοιούτον εκ τοπικής πηγής. Το ειδικόν τούτο επιμίσθιον προκαταβάλλεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 2413/1996, όπως ίσχυαν κατά τις χρονικές περιόδους 01.01.2008-31.12.2008, 01.01.2009-31.12.2009, 01.01.2010-31.12.2010 και 01.01.2011-03.11.2011: «1. Στους εκπαιδευτικούς και διοικητικούς υπαλλήλους που αποσπώνται στο εξωτερικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, **μπορεί να καταβάλλεται** από το Ελληνικό Δημόσιο, επιπλέον των τακτικών αποδοχών τους, **ειδικό επιμίσθιο** σε τοπικό νόμισμα της χώρας απόσπασης [...], εφόσον επιτρέπεται αυτό από το νομισματικό καθεστώς της χώρας απόσπασης. [...]. 2. Με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών, η οποία εκδίδεται ύστερα από εισήγηση των οικείων διπλωματικών ή προξενικών αρχών καθορίζονται. α) οι προϋποθέσεις καταβολής του ειδικού επιμισθίου, β) το ύψος αυτού σε κάθε περίπτωση, γ) ο τρόπος και η διάρκεια καταβολής του, δ) οι λόγοι διακοπής ή μείωσής του και ε) κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια με την καταβολή του ειδικού επιμισθίου. 3. Το ειδικό επιμίσθιο προκαταβάλλεται την πρώτη εργάσιμη ημέρα κάθε μηνός, κατά τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 13 του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'). 4. Στους εκπαιδευτικούς και διοικητικούς υπαλλήλους της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου καταβάλλονται οδοιπορικά έξοδα πρώτης μετάβασης στο εξωτερικό και οριστικής επιστροφής στην Ελλάδα των ιδίων και των προστατευόμενων μελών της οικογένειάς τους, καθώς επίσης και δαπάνες μετακίνησης για εκτέλεση υπηρεσίας εντός της ίδιας χώρας απόσπασης ή σε άλλη χώρα ή στην Ελλάδα και αποζημιώσεις για συμμετοχή σε επιτροπές και ομάδες εργασίας που συγκροτούνται στη χώρα απόσπασης ή στην Ελλάδα. 5. Με απόφαση των Υπουργών Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών καθορίζονται: α) οι προϋποθέσεις, το ύψος και η διαδικασία καταβολής των δαπανών και αποζημιώσεων της προηγούμενης παραγράφου, β) οι προϋποθέσεις και το ύψος των καταβαλλόμενων νοσηλίων στο εξωτερικό ή της χορήγησης δανείων για την αντιμετώπιση επείγουσας εισαγωγής σε νοσοκομείο της αλλοδαπής, γ) οι προϋποθέσεις και το ύψος των δαπανών για μεταφορά στην Ελλάδα της σορού αποθανόντων εκπαιδευτικών ή προστατευόμενων μελών της οικογένειάς τους και δ) κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την καταβολή δαπανών της προηγούμενης παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 1 εδ. β' ν. 2413/1996: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργείται κάθε διάταξη, που ρυθμίζει με τρόπο διαφορετικά τα ίδια θέματα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4027/2011, όπως ίσχυαν κατά τη χρονική περίοδο 04.11.2011-31.12.2011: «1. Στους συντονιστές εκπαίδευσης, στους εκπαιδευτικούς και στους διοικητικούς υπαλλήλους, που αποσπώνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου **μπορεί να καταβάλλεται** από το Ελληνικό Δημόσιο, επιπλέον των τακτικών αποδοχών τους και, πάντως, μόνο μέχρι τα πρώτα τρία έτη της απόσπασης, **ειδικό επιμίσθιο** σε τοπικό νόμισμα της χώρας απόσπασης ή, εφόσον επιτρέπεται αυτό από το νομισματικό καθεστώς της χώρας απόσπασης, σε ευρώ ή σε δολάρια Η.Π.Α.. 2. Με απόφαση του Υπουργού Παιδείας, Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων, Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης

και Οικονομικών, η οποία εκδίδεται ύστερα από εισήγηση των οικείων διπλωματικών ή προξενικών αρχών, καθορίζονται: α) οι ειδικότερες περιπτώσεις καταβολής του ειδικού επιμισθίου, β) οι ειδικότερες προϋποθέσεις καταβολής, γ) το ύψος αυτού σε κάθε περίπτωση, δ) ο τρόπος και η ειδικότερη διάρκεια καταβολής του, ε) οι λόγοι διακοπής ή μείωσης του και στ) κάθε άλλο σχετικό θέμα. 3. Στους συντονιστές εκπαίδευσης, στους εκπαιδευτικούς και στους διοικητικούς υπαλλήλους της παραγράφου 1 καταβάλλονται οδοιπορικά έξοδα πρώτης μετάβασης στο εξωτερικό και οριστικής επιστροφής στην Ελλάδα των ίδιων και των προστατευόμενων μελών της οικογένειάς τους. Επίσης μπορεί να καταβάλλονται και δαπάνες μετακίνησης για εκτέλεση υπηρεσίας μέσα στη χώρα απόσπασης ή σε άλλη χώρα ή στην Ελλάδα και αποζημιώσεις για συμμετοχή σε επιτροπές και ομάδες εργασίας, που συγκροτούνται στη χώρα απόσπασης ή στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για την ημεδαπή. 4. Με απόφαση των Υπουργών Παιδείας, Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων και Οικονομικών καθορίζονται: α) οι ειδικότερες περιπτώσεις, οι προϋποθέσεις, το ύψος και η διαδικασία καταβολής των εξόδων και δαπανών της προηγούμενης παραγράφου, β) οι προϋποθέσεις και το ύψος των καταβαλλόμενων νοσηλίων στο εξωτερικό ή της χορήγησης δανείων για την αντιμετώπιση επείγουσας εισαγωγής σε νοσοκομείο της αλλοδαπής, γ) οι προϋποθέσεις και το ύψος των δαπανών για μεταφορά στην Ελλάδα της σορού αποθανόντων εκπαιδευτικών ή προστατευόμενων μελών της οικογένειάς τους και δ) κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 ν. 4027/2011: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται: 1. Με την επιφύλαξη του [...], καταργούνται τα άρθρα 1 έως και 33, το άρθρο 39 και το άρθρο 72 του ν. 2413/1996.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1853/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 7 της απόφασης) και τις όμοιες με αυτήν υπ' αριθμ. 1854/2015, 1855/2015, 1856/2015 και 1857/2015 αποφάσεις της Ολομέλειας του ίδιου δικαστηρίου (επίσης ομόφωνα): «6. ...το [...] Ν.Δ. 695/1970 «Περί εκπαίδευσεως Ελληνοπαίδων εξωτερικού» (Α' 221) όριζε στο άρθρο 2 ότι «1... 3. α) Εις τα ανεγνωρισμένα ελληνικά σχολεία του εξωτερικού δύνανται να αποσπώνται δι' αποφάσεων του Υπουργού Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων οι αναγκαιούντες εκπαιδευτικοί λειτουργοί τη αιτήσεϊ των μετά πλήρων ή άνευ αποδοχών... β)... δ) Εις τους αποσπασμένους εις Ελληνικά σχολεία του εξωτερικού δύνανται να καταβάλλωνται υπό του Δημοσίου, επιπλέον των τακτικών αποδοχών, ...και ειδικόν επιμίσθιον εις τοπικό νόμισμα, οριζόμενον δια κοινής αποφάσεως των Υπουργών Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών, μετά πρότασιν της οικείας Ελληνικής Πρεσβείας, βάσει των τοπικών συνθηκών διαβιώσεως... [όπως η περ. δ' αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 του Ν.Δ/τος 154/1973 (Α' 219)]...», **αντίστοιχες δε ρυθμίσεις θεσπίσθηκαν με τα άρθρα 23 παρ.1 και 2 (πριν από την αντικατάστασή τους με το άρθρο 2 παρ. 5 του ν. 2621/1998, Α' 136) και 28 παρ. 1 και 2 του ν. 2413/1996 (Α' 124), τα οποία τελικώς καταργήθηκαν με το μη ισχύον κατά την επίδικη χρήση (1994) άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 4027/2011 (Α' 233). [...]. 7. ...ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο θεσπίσθηκε το επίμαχο επιμίσθιο εξωτερικού, το οποίο ελάμβαναν, κατά το κρίσιμο εν προκειμένω έτος 1994, οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσεως ελληνικών σχολείων της [...], προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισεως των ειδικών συνθηκών διαβιώσεως σε**

κάθε χώρα, συνεπώς δε προς κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, **δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.** Το χαρακτήρα δε αυτό του εν λόγω επιδόματος δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια δαπανών, διότι οι σχετικές δαπάνες είναι αναμενόμενες και άρρηκτα συνδεδεμένες με την υπηρεσία, την οποία ο εκπαιδευτικός προσφέρει ευρισκόμενος στην αλλοδαπή, καθώς και με το κόστος ζωής στη χώρα, στην οποία υπηρετεί, για το λόγο δε, άλλωστε, αυτό το ύψος του επιδόματος καθορίζεται για κάθε χώρα, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ως άνω Ν.Δ/τος 695/1970 με κριτήριο τις τοπικές συνθήκες διαβίωσης (πρβλ. ΣτΕ 1840/2013 Ολομ., 4423/2011, 1341-2/2006, 2805/2005). **Επομένως, ενόψει όσων έγιναν δεκτά στην 5η σκέψη, το εν λόγω επιμίσθιο [...] δεν ηδύνατο, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις, να υπαχθεί σε φορολόγηση ως εκ της αποζημιωτικής φύσεώς του.** Συνεπώς, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 2873/2000 με τις οποίες υπήχθη σε φόρο εισοδήματος το επίδικο επιμίσθιο, καθώς και η προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 του Ν. 2954/2001, περί αναλόγου εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 45 του ν. 2873/2000, καθ' ό μέρος αναφέρονται στη χρήση 1994, αντίκεινται στα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, και, και, ως εκ τούτου, είναι ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή διοικητική υπάλληλος της Ανώτατης Σχολής Παιδαγωγικής και Τεχνολογικής Εκπαίδευσης (Α.Σ.ΠΑΙ.Τ.Ε.), αποσπασθείσα κατά τα έτη 2008-2011 στη Γερμανία, όπου υπηρετούσε βάσει σχετικής απόφασης του Υπουργού Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, τεθείσα στη διάθεση του Γραφείου Συντονιστή Εκπαίδευσης Στουτγκάρδης, στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 αίτησής της α) επανεκκαθάρισης των δηλώσεων της ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2009-2012 (επανυπολογισμού του οφειλόμενου από αυτή ΦΕφπ για τα οικονομικά έτη 2009-2012), σε συνέχεια της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο δήλωσής της περί μερικής ανάκλησης των δηλώσεων αυτών ΦΕφπ κατά το μέρος που αφορούν στη φορολόγηση των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011 ως επιμίσθιο αποσπασθείσας υπαλλήλου στο εξωτερικό («επιμίσθιο εξωτερικού») και συγκεκριμένα στη φορολόγηση αα) με ειδικό τρόπο (παρακράτηση και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης) των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2009 και τη συνεπεία αυτής αναγραφή μικρότερων ποσών στον κωδικό 659 των αντίστοιχων δηλώσεων ΦΕφπ και ββ) με τις γενικές διατάξεις των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2010-2011, και β) μη φορολόγησης των ως άνω ποσών, ήτοι βα) προσθήκης, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, στα δηλωθέντα στον κωδικό 659 των δηλώσεων ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2009-2010 ποσά (εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κ.λπ.), των ποσών ΦΕφπ που της παρακρατήθηκαν επί των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2009 ως επιμίσθιο εξωτερικού και ββ) αφαίρεσης, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από τα δηλωθέντα στον κωδικό 301 των δηλώσεων ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2011-2012 ποσά (συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ αποδοχών της των ετών 2010-2011), των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2010-2011 ως επιμίσθιο εξωτερικού, δεδομένων των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 1853/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της

Επικρατείας, καθώς και γ) επιστροφής των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΦΕφπ, ζητώντας την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της αίτησής της. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί κατ' εφαρμογή των ως άνω κριθέντων με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1853/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 7 της απόφασης), με την οποία κρίθηκε α) ότι το επιμίσθιο εξωτερικού του άρθρου 2 παρ. 3 περ. δ' ν.δ. 695/1970 έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και συνεπώς δεν μπορεί να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος και β) ότι οι ρυθμίσεις οι θεσπισθείσες με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 2413/1996 είναι **αντίστοιχες** με εκείνες που θεσπίσθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3 περ. δ' ν.δ. 695/1970, το υπό κρίση επιμίσθιο εξωτερικού του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 2413/1996 έχει, κι αυτό, όπως δηλαδή και εκείνο του άρθρου 2 παρ. 3 περ. δ' ν.δ. 695/1970, αποζημιωτικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου δε συνιστά εισόδημα (κάτι που θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι ισχύει και για το επιμίσθιο εξωτερικού που θεσπίσθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ν. 4027/2011, δεδομένου ότι με τις διατάξεις αυτές εισήχθησαν διατάξεις **όμοιου, κατ' ουσίαν, περιεχόμενου** με εκείνες του άρθρου 2 παρ. 3 περ. δ' ν.δ. 695/1970 και του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 2413/1996), από την κρίση δε αυτή συνάγεται ότι το εν λόγω επιμίσθιο κείται εκτός του πεδίου της φορολογίας εισοδήματος, επομένως εκτός του πεδίου εφαρμογής του ν. 2238/1994, και συνεπώς κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων ΦΕφπ οικονομικών ετών 2009-2010 των αποσπασθέντων στην αλλοδαπή εκπαιδευτικών και διοικητικών υπαλλήλων πρέπει να προστίθεται στο δηλωθέν στον κωδικό 659 των δηλώσεων ποσό (εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κ.λπ.) το ποσό ΦΕφπ που παρακρατήθηκε επί των ποσών που έλαβαν κατά τα έτη 2008-2009 αντίστοιχα ως επιμίσθιο εξωτερικού του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 2413/1996, κατά δε την εκκαθάριση των δηλώσεων ΦΕφπ οικονομικών ετών 2011-2012 των αποσπασθέντων στην αλλοδαπή εκπαιδευτικών και διοικητικών υπαλλήλων πρέπει να αφαιρείται από το ποσό των καθαρών αποδοχών τους το ποσό που αντιστοιχεί στο επιμίσθιο εξωτερικού του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 2413/1996 και του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ν. 4027/2011. Για τους λόγους αυτούς, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει, κατά το μέρος που αφορά στην ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 αίτησής της και στην επανεκκαθάριση των δηλώσεών της ΦΕφπ οικονομικών ετών 2009-2012 κατά τρόπο, ώστε να μην υπαχθούν σε φορολογία εισοδήματος τα ποσά που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011 ως επιμίσθιο αποσπασθείσας υπαλλήλου στο εξωτερικό («επιμίσθιο εξωτερικού»), να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, 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 τη διάταξη του άρθρου 90 παρ. 1 ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των αχρεωστήτως παρακρατηθέντων και καταβληθέντων, αντίστοιχα, ποσών ΦΕΦΠ για τα οικονομικά έτη 2009-2012, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής: **«Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής.»** 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας: **«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 84 παρ. 7 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του αχρεωστήτως

παρακρατηθέντος ποσού ΦΕφπ για το **οικονομικό έτος 2009**, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής: **«Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση [...], η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2008: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. **Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.** 2. [...]. 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 [...]. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 4075/2012 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 4 της απόφασης), «...όπως προκύπτει από τις [...] διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή. [...] Από την τυχόν αποδοχή της πιο πάνω ανάκλησης [...] καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση τους τίτλους αυτούς και γεννάται, εκ του λόγου τούτου, αξίωση επιστροφής του συνακόλουθα δε αρχίζει και η παραγραφή της εν λόγω αξίωσης, κατά τις προμνημονευθείσες περί δημοσίου λογιστικού διατάξεις του ν. 2362/1995 (πρβλ. ΣτΕ, επταμ., 3458/2001). Οι τελευταίες, συνεπώς, αυτές διατάξεις, προϋποθέτουσες το αχρεώστητο της καταβολής του φόρου, δεν έχουν πεδίο εφαρμογής στο προηγούμενο, διάφορο ζήτημα της ανατροπής των πιο πάνω τίτλων, ζήτημα που ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

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 εκκαθαρίσεως 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 ουσιαστικά 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, κατ' εφαρμογή των κριθέντων με την ως άνω υπ' αριθμ. 4075/2012 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 4 της απόφασης), η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να υποβάλει την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσή της περί μερικής ανάκλησης της υπ' αριθμ./15.5.2009 δήλωσής της ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2009, αφού τη 17^η.1.2017 είχε ήδη παρέλθει η προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 εδ. β' ν. 2238/1994 5ετία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να βεβαιώσει φόρο για το αντίστοιχο έτος (χρήση) 2008, εντός της οποίας ήταν κατά νόμον επιτρεπτό να υποβληθεί η εν λόγω ανακλητική δήλωση. Συνεπώς, **κατά τη 17^η.1.2017** η όποια αξίωσή της για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού ΦΕΦΠ μετά

την επανεκκαθάριση της ως άνω δήλωσής της ΦΕφπ **οικονομικού έτους 2009** είχε ήδη παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των αχρεωστήτως παρακρατηθέντων και καταβληθέντων, αντίστοιχα, ποσών ΦΕφπ για τα **οικονομικά έτη 2010-2012**, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής: **«Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση [...], η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. [...] Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.»**

Επειδή, ενόψει όλων των προαναφερθεισών διατάξεων των ν. 4270/2014, 2362/1995, 4174/2013 και 2238/1994 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 84 παρ. 7 ν. 2238/1994 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 της προσφεύγουσας προς επιστροφή των αχρεωστήτως παρακρατηθέντων και καταβληθέντων, αντίστοιχα, ποσών ΦΕφπ για τα οικονομικά έτη 2010-2012, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής, για τις αξιώσεις επιστροφής τυχόν προκυπτόντων, μετά την επανεκκαθάριση των ως άνω υπ' αριθμ./13.5.2010,/30.4.2011 και/11.7.2012 δηλώσεων ΦΕφπ της προσφεύγουσας **οικονομικών ετών 2010-2012** αντίστοιχα, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΦΕφπ **ισχύει τριετής παραγραφή**, η οποία, δεδομένου ότι και οι τρεις δηλώσεις ΦΕφπ υποβλήθηκαν (ηλεκτρονικά) εμπρόθεσμα (ήτοι η υπ' αριθμ./13.5.2010 δυνάμει του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. γ' περ. γ' υποπερ. ββ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για τις δηλώσεις ΦΕφπ οικονομικού έτους 2010, και της υπ' αριθμ. Δ 12 1055787 ΕΞ 2010/29.4.2010 (ΦΕΚ Β' 628/11.5.2010) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, η υπ' αριθμ./30.4.2011 δυνάμει του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. γ' περ. γ' υποπερ. ββ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για τις δηλώσεις ΦΕφπ οικονομικού έτους 2011, και η υπ' αριθμ./11.7.2012 δυνάμει του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. γ' περ. γ' υποπερ. ββ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για τις δηλώσεις ΦΕφπ οικονομικού έτους 2012, της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1055/29.2.2012 (ΦΕΚ Β' 549/2.3.2012) απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1139/1.6.2012 (ΦΕΚ Β' 1823/8.6.2012) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών), αρχίζει από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της εκάστοτε δήλωσης, δηλαδή στην υπό κρίση περίπτωση από 14.05.2010, 01.05.2011 και 12.07.2012 αντίστοιχα (επόμενη ημέρα της ημερομηνίας υποβολής της εκάστοτε δήλωσης ΦΕφπ). Συνεπώς, **κατά τη 17^η.1.2017**, ημερομηνία κατά την οποία η προσφεύγουσα υπέβαλε την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 αίτησή της επανεκκαθάρισης των ως άνω δηλώσεων της ΦΕφπ και επιστροφής των τυχόν προκυπτόντων ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων και καταβληθέντων, αντίστοιχα, ποσών ΦΕφπ προς τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, διακόπτοντας έτσι τις προθεσμίες παραγραφής που δεν είχαν τυχόν ακόμα

συμπληρωθεί, οι όποιες αξιώσεις της για επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΦΕφπ μετά την επανεκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων της ΦΕφπ **οικονομικών ετών 2010-2012 είχαν ήδη παραγραφεί.**

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης-αίτησής της επανεκκαθάρισης των δηλώσεων της ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2009-2012, τη μη φορολόγηση των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011 ως επιμίσθιο εξωτερικού, ήτοι α) την προσθήκη, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, στα δηλωθέντα στον κωδικό 659 των δηλώσεων ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2009-2010 ποσά (εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κ.λπ.), των ποσών ΦΕφπ που της παρακρατήθηκαν επί των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2009 ως επιμίσθιο εξωτερικού και β) την αφαίρεση, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από τα δηλωθέντα στον κωδικό 301 των δηλώσεων ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2011-2012 ποσά (συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ αποδοχών της των ετών 2010-2011), των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2010-2011 ως επιμίσθιο εξωτερικού, δεδομένων των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 1853/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, και την επιστροφή των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων και καταβληθέντων, αντίστοιχα, ποσών ΦΕφπ. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει μεν, σ' ό,τι αφορά στην επανεκκαθάριση των δηλώσεων και τη μη φορολόγηση των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011 ως επιμίσθιο εξωτερικού, ήτοι α) την προσθήκη, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, στα δηλωθέντα στον κωδικό 659 των δηλώσεων ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2009-2010 ποσά, των ποσών ΦΕφπ που της παρακρατήθηκαν επί των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2009 ως επιμίσθιο εξωτερικού και β) την αφαίρεση, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από τα δηλωθέντα στον κωδικό 301 των δηλώσεων ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2011-2012 ποσά, των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2010-2011 ως επιμίσθιο εξωτερικού, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένων των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 1853/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως ήδη προαναφέρθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης, πλην όμως να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος κατά το μέρος που αφορά στην επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων, από την επανεκκαθάριση των δηλώσεων, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων και καταβληθέντων, αντίστοιχα, ποσών ΦΕφπ, γιατί, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα στις αμέσως προηγούμενες σκέψεις της παρούσας απόφασης, κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 αίτησής της οι σχετικές αξιώσεις της είχαν ήδη παραγραφεί.

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 3269/2001 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης), «...κατ' αρχήν μεν, όταν μετά την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας των εισροών από τον φόρο προστιθεμένης αξίας των εκροών απομένει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρ. 25 του ν. 1642/1986. Κατ' εξαίρεση, όμως, σύμφωνα με το άρθρο 27 του αυτού νόμου, η διαφορά αυτή (το πιστωτικό υπόλοιπο) δεν μεταφέρεται, αλλά επιστρέφεται, μεταξύ άλλων, εφ' όσον (περ. δ') αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 26. **Η περίπτωση αυτή δεν αφορά επιστροφή φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώστητα, διότι, όπως προκύπτει από**

τις αυτές διατάξεις, οι πιο πάνω πράξεις που αφορούν τα πιο πάνω αγαθά **υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας. Κατά συνέπεια η αξίωση επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου του φόρου προστιθεμένης αξίας που προέρχεται από τις πράξεις αυτές δεν υπόκειται στην τριετή παραγραφή που προβλέπεται στην παρ. 2 του άρθρου 9 του ν.δ. 321/1969, αφού δεν αφορά φόρο που καταβλήθηκε αχρεώστητα.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 93 παρ. 4 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2009, την 31.12.2010 και την 31.12.2011: «*Τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα.*»

Επειδή, στα ως άνω περί παραγραφής κριθέντα με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας η προσφεύγουσα αντιτείνει επί της ουσίας, επικαλούμενη τα ως άνω κριθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 4075/2012 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι οι αξιώσεις της για επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων και καταβληθέντων, αντίστοιχα, ποσών ΦΕφπ μετά την επανεκκαθάριση των δηλώσεών της ΦΕφπ οικονομικών ετών 2009-2012 δεν έχουν ακόμα παραγραφεί, αφού μέχρι στιγμής δεν έχει γίνει αποδεκτή από τη Φορολογική Διοίκηση η ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσή της περί μερικής ανάκλησης των εν λόγω δηλώσεών της ΦΕφπ και συνεπώς δεν έχει ακόμα αρχίσει να τρέχει, κατά την προσφεύγουσα, η 3ετής προθεσμία παραγραφής. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: α) **Για μεν το έτος (χρήση) 2008** η αξίωσή της για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού ΦΕφπ μετά την επανεκκαθάριση της δήλωσής της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2009 έχει παραγραφεί και υπό το πρίσμα της υπ' αριθμ. 4075/2012 απόφασης (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, αφού η ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσή της περί μερικής ανάκλησης της εν λόγω δήλωσής της ΦΕφπ υποβλήθηκε μετά την πάροδο της προβλεπόμενης από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 εδ. β' ν. 2238/1994 5ετίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να βεβαιώσει φόρο για το έτος (χρήση) αυτό, εντός του οποίου ήταν, κατά τα κριθέντα με την ως άνω υπ' αριθμ. 4075/2012 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά νόμον επιτρεπτό να υποβληθεί η εν λόγω ανακλητική δήλωση. β) **Για δε τα έτη (χρήσεις) 2009-2011**, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η υπ' αριθμ. 4075/2012 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως και οι μεταγενέστερές της υπ' αριθμ. 425/2017 απόφαση (7μ.), 845/2017 απόφαση (5μ.) και 1751/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, που παραπέμπουν ρητά σε αυτήν, αφορά σε χρήση προ της αντικατάστασης του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994 με το άρθρο 8 παρ. 15 ν. 3842/2010, δηλαδή ερμηνεύει τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν **πριν** την αντικατάστασή τους με το άρθρο 8 παρ. 15 ν. 3842/2010, με αποτέλεσμα να μην είναι δεσμευτική ως προς την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν **μετά** την αντικατάστασή τους με το άρθρο 8 παρ. 15 ν. 3842/2010, αφού ακριβώς οι αρχικές διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994 τροποποιήθηκαν με το άρθρο 8 παρ. 15 ν. 3842/2010, πάντως από την τελολογική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 7 εδ. α' και β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των

αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΕφπ για τα οικονομικά έτη 2010-2012, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής, προκύπτει σαφώς το συμπέρασμα ότι η μεν διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 εδ. α' ν. 2238/1994 καταλαμβάνει τις περιπτώσεις που η καταβολή του ΦΕφπ ήταν ευθύς εξαρχής αδικαιολόγητη (=αχρεώστητη), η δε διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 εδ. β' ν. 2238/1994 καταλαμβάνει τις περιπτώσεις που η καταβολή του ΦΕφπ ήταν καταρχήν νόμιμη (και συνεπώς δικαιολογημένη), στη συνέχεια όμως κατέστη αδικαιολόγητη από επιγενόμενο λόγο (πρβλ. υπ' αριθμ. 3269/2001 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας). Πράγματι, μόνο στη δεύτερη περίπτωση, αυτή της αρχικά νόμιμης καταβολής που στη συνέχεια κατέστη αδικαιολόγητη από επιγενόμενο λόγο, ανακύπτει λόγος ανάκλησης της αρχικής δήλωσης ΦΕφπ, ακριβώς επειδή η βάσει αυτής καταβολή του φόρου ήταν αρχικά νόμιμη, με αποτέλεσμα να παρίσταται αναγκαία η (μερική ή ολική) ανάκληση της αρχικής δήλωσης ΦΕφπ, ώστε η αρχικά νόμιμη καταβολή του φόρου να είναι πλέον νόμιμη (βάσει της αρχικής δήλωσης ΦΕφπ) **μόνο κατά το μέρος που** δεν έχει αρθεί («ανακληθεί») το δικαιολογητικό της θεμέλιο, ήτοι η αρχική δήλωση ΦΕφπ, δηλαδή μόνο κατά το μέρος που είναι ακόμα ισχυρή (δεν έχει ανακληθεί) η αρχική δήλωση ΦΕφπ. Αντίθετα, στην πρώτη περίπτωση, εκείνη της εξαρχής αδικαιολόγητης (=αχρεώστητης) καταβολής, δεν υπάρχει λόγος ανάκλησης της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ, αλλά αρκεί η υποβολή αίτησης προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΕφπ, αφού η βάσει της αρχικής δήλωσης ΦΕφπ καταβολή του φόρου ήταν ευθύς εξαρχής αδικαιολόγητη (=αχρεώστητη), δηλαδή ο φορολογούμενος ήδη κατά την υποβολή της δήλωσης δεν όφειλε τον από την εκκαθάρισή της προκύπτοντα προς καταβολή φόρο. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται και από τη γραμματική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 7 εδ. α' και β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΕφπ για τα οικονομικά έτη 2010-2012, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής. Πράγματι, αν σε κάθε περίπτωση αξίωσης προς επιστροφή ΦΕφπ (αξίωσης αδικαιολόγητου πλουτισμού) ήταν υποχρεωτική η (μερική ή ολική) ανάκληση της αρχικής δήλωσης ΦΕφπ (μέσω της υποβολής ανακλητικής δήλωσης), τότε η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 εδ. α' ν. 2238/1994 δε θα είχε λόγο ύπαρξης, αφού όλες οι περιπτώσεις θα καταλαμβάνονταν από τη (θα υπάγονταν στη) διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 εδ. β' ν. 2238/1994, όπερ άτοπο. Κατ' ορθή δε ερμηνεία της αρχικής διάταξης του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994, όπως δηλαδή αυτή ίσχυε, προτού το εδ. α', όπως ίσχυε **πριν** το άρθρο 8 παρ. 15 ν. 3842/2010, αντικατασταθεί με το ισχύον **κατά τις κρίσιμες εν προκειμένω ημερομηνίες υποβολής των δηλώσεων ΦΕφπ των οικονομικών ετών 2010-2012** εδ. α' και καταστεί πλέον εδ. β', το παραπάνω ερμηνευτικό συμπέρασμα ίσχυε και πριν την αντικατάσταση του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994 με το άρθρο 8 παρ. 15 ν. 3842/2010, αφού ο νομοθέτης με την εισαγωγή της αρχικής διάταξης του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994 (με το άρθρο 17 παρ. 1 ν. 1828/1989 στο άρθρο 68 ν.δ. 3323/1955) σκοπούσε ακριβώς στη ρύθμιση της έναρξης της παραγραφής εκείνων των αξιώσεων επιστροφής ΦΕφπ, στις οποίες η (μερική ή ολική) ανάκληση της αρχικής δήλωσης ΦΕφπ (μέσω της υποβολής ανακλητικής δήλωσης) ήταν υποχρεωτική και οι οποίες είναι εκείνες ακριβώς οι περιπτώσεις, στις οποίες η βάσει της αρχικής δήλωσης ΦΕφπ καταβολή του φόρου ήταν αρχικά νόμιμη (άρα δικαιολογημένη), κατέστη δε αδικαιολόγητη από επιγενόμενο λόγο, με αποτέλεσμα, όπως προαναφέρθηκε, να παρίσταται αναγκαία η (μερική ή ολική) ανάκλησή της,

ώστε η αρχικά νόμιμη καταβολή του φόρου να είναι πλέον νόμιμη (βάσει της αρχικής δήλωσης ΦΕΦΠ) **μόνο κατά το μέρος που** δεν έχει αρθεί («ανακληθεί») το δικαιολογητικό της θεμέλιο, ήτοι η αρχική δήλωση ΦΕΦΠ, δηλαδή μόνο κατά το μέρος που είναι ακόμα ισχυρή (δεν έχει ανακληθεί) η αρχική δήλωση ΦΕΦΠ. Διαφορετικά, αν δηλαδή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης ήταν σε **όλες** τις περιπτώσεις αξιώσεων επιστροφής ΦΕΦΠ υποχρεωτική, **είτε** δε θα είχε εισαχθεί καθόλου η αρχική διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994 (με το άρθρο 17 παρ. 1 ν. 1828/1989 στο άρθρο 68 ν.δ. 3323/1955) **είτε** η διατύπωσή της θα ήταν προφανώς διαφορετική και συγκεκριμένα θα είχε επιλεγεί αντί της διατύπωσης *«Στην περίπτωση υποβολής ανακλητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από τη με οποιοδήποτε τρόπο αποδοχή της δήλωσης»* η διατύπωση *«Η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από τη με οποιοδήποτε τρόπο αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης ή της δήλωσης με επιφύλαξη»*, ώστε να μη δημιουργείται η εντύπωση ότι η υποβολή ανακλητικής δήλωσης αφορά **μόνο** σε ορισμένες περιπτώσεις επιστροφής φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση, οι διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2009, και οι διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2010 και την 31.12.2011, ήταν ευθύς εξαρχής, δηλαδή ήδη κατά τη δημοσίευσή τους, αντίθετες με το Σύνταγμα (πρβλ. άρθρο 93 παρ. 4 του Συντάγματος) **στο βαθμό που** με αυτές δεν προβλέφθηκε η μη φορολόγηση των ποσών που έλαβαν κατά τα έτη 2009-2011 ως επιμίσθιο εξωτερικού του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 2413/1996 και του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ν. 4027/2011, αντίστοιχα, οι αποσπασμένοι στο εξωτερικό εκπαιδευτικοί και διοικητικοί υπάλληλοι. Συνεπώς, η φορολόγηση των ποσών που αντιστοιχούν στο επιμίσθιο εξωτερικού του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 2413/1996 και του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ν. 4027/2011, αντίστοιχα, ήταν ευθύς εξαρχής, δηλαδή ήδη κατά την έναρξη ισχύος των εν λόγω διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2009, και του άρθρου 47 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2010 και την 31.12.2011, αντίθετη με το Σύνταγμα (πρβλ. άρθρο 93 παρ. 4 του Συντάγματος), ως εκ τούτου κάθε καταβολή φόρου που έγινε από εκπαιδευτικό ή διοικητικό υπάλληλο κατά παράβαση των εν λόγω διατάξεων (του άρθρου 14 παρ. 4 ν. 2238/1994 και του άρθρου 47 παρ. 3 ν. 2238/1994, αντίστοιχα) ήταν ευθύς εξαρχής, δηλαδή ήδη κατά το χρόνο κάθε καταβολής, αδικαιολόγητη (=αχρεώστητη), με αποτέλεσμα για τις σχετικές αξιώσεις επιστροφής των εν λόγω ευθύς εξαρχής αδικαιολογήτως (=αχρεωστήτως) καταβληθέντων φόρων αναφορικά με ποσά που αντιστοιχούν σε επιμίσθιο εξωτερικού (είτε του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 2413/1996 είτε του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ν. 4027/2011) ληφθέντα εντός του 2009, του 2010 και του 2011, αντίστοιχα, να ισχύει, με βάση τα παραπάνω γενόμενα δεκτή στην παρούσα σκέψη, 3ετής παραγραφή που ξεκινά από την εμπρόθεσμη υποβολή της οικείας δήλωσης ΦΕΦΠ και να μην είναι απαραίτητη, επίσης με βάση τα παραπάνω γενόμενα δεκτή στην παρούσα σκέψη, η ανάκληση των αρχικών δηλώσεων ΦΕΦΠ (αφού πρόκειται για ευθύς εξαρχής αδικαιολόγητη (=αχρεώστητη) καταβολή), η τυχόν δε παρά ταύτα (μερική ή ολική) ανάκλησή τους (μέσω της υποβολής ανακλητικών δηλώσεων) να μην (μπορεί κατά νόμον να) μεταβάλει το χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής από την ημερομηνία τυχόν αποδοχής της εκάστοτε ανακλητικής δήλωσης. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ειδικότερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι αξιώσεις της για επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων, μετά την επανεκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων της ΦΕΦΠ

οικονομικών ετών 2010-2012, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΕφπ δεν είχαν παραγραφεί κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./17.1.2017 δήλωσης-αίτησής της πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 21.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα ως προς τη μη φορολόγηση των ποσών που έλαβε κατά τα έτη 2008-2011, αντίστοιχα, ως επιμίσθιο εξωτερικού.

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**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

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.