



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, **04/09/2017**

Αριθμός απόφασης: **4455**

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 05.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ «.....», Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, οδός «.....», κατά της σιωπηρής άρνησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 δήλωσή της («αίτηση») περί μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) οικονομικού έτους 2013 και η περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο αίτησή της προς επανακαθορισμό βάσει αυτής του οφειλόμενου από αυτήν φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) για το εν λόγω οικονομικό έτος μετ' αφαίρεση ποσού ίσου με το 25% των ακαθαρίστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού από τις υποβληθείσες σε φόρο εισοδήματος αποδοχές της του έτους 2012 και επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως

αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 δήλωση («αίτηση») μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσης της προσφεύγουσας φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2013 και την περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο αίτησή της προς επανακαθορισμό βάσει αυτής του οφειλόμενου από αυτήν φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) για το εν λόγω οικονομικό έτος μετ' αφαίρεση ποσού ίσου με το 25% των ακαθαρίστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού από τις υποβληθείσες σε φόρο εισοδήματος αποδοχές της του έτους 2012 και επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ), η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Επί της από 05.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....»/27.6.2013 δήλωση ΦΕφπ η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012, στον κωδικό 302 της δήλωσης σύνολο καθαρών ποσών από μισθούς κ.λπ. ύψους 50.823,60 €.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 δήλωσή της («αίτηση») η προσφεύγουσα ανακάλεσε (τροποποίησε) μερικώς την προαναφερθείσα δήλωσή της ΦΕφπ και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη μη αφαίρεση ποσοστού 25% των ακαθαρίστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού από το φορολογητέο εισόδημά της του έτους 2012, πλην όμως η δήλωσή της αυτή δεν είχε γίνει αποδεκτή από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης μέχρι τις 27.3.2017, 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 αποδοχή της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 δήλωσης («αίτησης») μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσής της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013,

β) τον υπολογισμό (επανυπολογισμό) του οφειλόμενου από αυτήν ΦΕφπ για το εν λόγω οικονομικό έτος μετ' αφαίρεση ποσοστού 25% των ακαθαρίστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ δικαστικών αποδοχών της του έτους 2012 και

γ) την επιστροφή του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος και καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ που τυχόν θα προκύψουν από τον υπολογισμό (επανυπολογισμό) κατά τα ανωτέρω του οφειλόμενου από αυτήν ΦΕφπ για το ως άνω οικονομικό έτος 2013,

επικαλούμενη τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος.

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. «.....»/27.12.2016 δήλωσής της περί μερικής ανάκλησης της υπ' αριθμ. «.....»/27.6.2013 δήλωσής της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013, και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη μη αφαίρεση ποσοστού 25% των ακαθαρίστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ δικαστικών αποδοχών της του έτους 2012, και β) της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο αίτησής της προς επανεκκαθάριση της ως άνω δήλωσής της και επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος και καταβληθέντος ποσού 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. «.....»/27.12.2016 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. «.....»/27.12.2016 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. «.....»/27.12.2016 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. «.....»/27.12.2016 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. «.....»/27.12.2016 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. «.....»/27.12.2016 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. «.....»/27.12.2016 αίτησης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος, από την επανεκκαθάριση της δήλωσής της ΦΕΦΠ του οικονομικού έτους 2013, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος-καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ συμπληρωνόταν στις 27.3.2017 και επομένως η προσφεύγουσα έπρεπε να υποβάλει ενδικοφανή

προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της εν λόγω αίτησής της μέχρι την 26.04.2017. Ενόψει των ανωτέρω, στις 05.04.2017, 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. «.....»/27.12.2016 δήλωση-αίτησή της, και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της παραδεκτώς ασκήθηκε κατά της τεκμαιρόμενης, ως εκ της απράκτου παρόδου του 90ημέρου, απόρριψής της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012: *«1. Η νομοθετική λειτουργία ασκείται από τη Βουλή και τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας. 2. Η εκτελεστική λειτουργία ασκείται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και την Κυβέρνηση. 3. Η δικαστική λειτουργία ασκείται από τα δικαστήρια· οι αποφάσεις τους εκτελούνται στο όνομα του Ελληνικού Λαού.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: *«Η δικαιοσύνη απονέμεται από δικαστήρια συγκροτούμενα από τακτικούς δικαστές, που απολαμβάνουν λειτουργική και προσωπική ανεξαρτησία.»* Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 88 παρ. 2 εδ. α' και β' του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012: *«Οι αποδοχές των δικαστικών λειτουργών είναι ανάλογες με το λειτούργημά τους. Τα σχετικά με τη βαθμολογική και μισθολογική τους εξέλιξη και με την κατάστασή τους γενικά καθορίζονται με ειδικούς νόμους.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ' Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012: *«Κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, από το ποσό του πρώτου εδαφίου αφαιρείται ποσό ίσο με το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ακαθάριστου ποσού της βουλευτικής αποζημίωσης ως τεκμαρτό ποσό για την κάλυψη των δαπανών μίσθωσης πολιτικών γραφείων και λοιπών δαπανών άσκησης του λειτουργήματος. Το ποσοστό αυτό μπορεί να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.»*, σύμφωνα δε με το εδ. α' του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ' Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με το άρθρο 5 παρ. 12 ν. 3842/2010: *«Το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από τη βουλευτική αποζημίωση, συμπεριλαμβανομένου και του επιδόματος οικογενειακών βαρών του άρθρου 11 του ν.1505/1984, των ποσών των κρατήσεων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 1, όπως διαμορφώνεται κάθε φορά με νόμους, καθώς και της κράτησης για ασφαλιστικές εισφορές για τον κλάδο σύνταξης, που βαρύνουν αυτό το εισόδημα, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται αυτοτελώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης για το εισόδημα αυτό.»*

Επειδή, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 6-3) με την υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος (σκέψη 11 της απόφασης): *«...η διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος, [...], ερμηνευόμενη ενόψει των οριζόμενων στο άρθρο 26 του Συντάγματος και των αρχών που προκύπτουν από το άρθρο αυτό, δηλαδή των αρχών της διακρίσεως των λειτουργιών, της ισοδυναμίας και της ισοτιμίας αυτών και της ανεξαρτησίας της δικαστικής λειτουργίας, και εξειδικεύονται περαιτέρω, ως προς την δικαστική λειτουργία, στα άρθρα 87 παρ. 1 και 88 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι εφαρμοστέα και*

επί των αποδοχών των δικαστικών λειτουργών, προς διαφύλαξη των ανωτέρω συνταγματικών αρχών. Και τούτο διότι με την ανωτέρω διάταξη αυξήθηκε πράγματι το καθαρό ποσό της βουλευτικής αποζημιώσεως με την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ποσοστού 25% αυτής, δοθέντος ότι ναι μεν η απαλλαγή αυτή αποβλέπει, κατά το γράμμα της, στην κάλυψη δαπανών μίσθωσης πολιτικών γραφείων και λοιπών δαπανών άσκησης του λειτουργήματος του βουλευτού, οι δαπάνες, όμως, αυτές, όπως συνάγεται από τα εκτεθέντα στις προηγούμενες δύο σκέψεις, καλύπτονται πράγματι όχι μόνον με τις παροχές που χορηγούνται στους βουλευτές κατ' εφαρμογήν των άρθρων 2 (το οποίο προβλέπει, στην παρ. 4, και επίδομα προς μερική αντιμετώπιση των δαπανών οργανώσεως και λειτουργίας γραφείου) και 3 του ανωτέρω Ψηφίσματος, αλλά και με την παραχώρηση σε αυτούς πλήρως εξοπλισμένου γραφείου και την παροχή σ' αυτούς, ως τμήματος των αποδοχών τους, λόγω της εξισώσεως αυτών με τις αποδοχές των δικαστικών λειτουργών, του προβλεπόμενου για τους τελευταίους αντισταθμιστικού επιδόματος για την δημιουργία και την ενημέρωση βιβλιοθήκης και την οργάνωση γραφείου. Η εφαρμογή δε της ανωτέρω διατάξεως και στις αποδοχές των δικαστικών λειτουργών δεν αποτελεί επέκταση ευνοϊκής φορολογικής διατάξεως κατ' εφαρμογή της αρχής της ισότητας, ούτε συνιστά άσκηση νομοθετικού έργου εκ μέρους του δικαστή, κατά παράβαση του άρθρου 80 παρ. 1 του Συντάγματος, το οποίο ορίζει ότι «Μισθός, σύνταξη, χορηγία ή αμοιβή ούτε εγγράφεται στον προϋπολογισμό του Κράτους ούτε παρέχεται χωρίς οργανικό ή άλλο ειδικό νόμο». Τούτο δε διότι η εφαρμογή της ανωτέρω διατάξεως και στις αποδοχές των δικαστικών λειτουργών από την άσκηση του λειτουργήματός τους δεν αποτελεί θέσπιση νέων κανόνων δικαίου εκ μέρους του παρόντος Ειδικού Δικαστηρίου, αλλά άσκηση έργου ανατεθειμένου κατά το Σύνταγμα στα δικαστήρια και συνισταμένου στην ερμηνεία και εφαρμογή ισχυόντων κανόνων δικαίου, και συγκεκριμένα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος, [...], σε συνδυασμό με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Συντάγματος...»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα, δικαστική λειτουργός, στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 αίτησής της α) επανεκκαθάρισης της δήλωσής της ΦΕφπ του οικονομικού έτους 2013 (επανυπολογισμού του οφειλόμενου από αυτήν ΦΕφπ για το οικονομικό έτος 2013), σε συνέχεια της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο δήλωσής της περί μερικής ανάκλησης-τροποποίησης της δήλωσης αυτής ΦΕφπ, και β) αφαίρεσης, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από το δηλωθέν στον κωδικό 302 της δήλωσης ποσό (συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕφπ δικαστικών αποδοχών της του έτους 2012), ποσού ίσου με το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού, δεδομένων των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς και γ) επιστροφής του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος-καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ, ζητώντας την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της αίτησής της. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος (σκέψη 11 της απόφασης) η προπαρατεθείσα διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος είναι εφαρμοστέα και επί των αποδοχών των δικαστικών λειτουργών, προς διαφύλαξη των συνταγματικών αρχών της διάκρισης των λειτουργιών, της ισοδυναμίας και της ισοτιμίας αυτών (άρθρο 26 του Συντάγματος)

και της ανεξαρτησίας της δικαστικής λειτουργίας (άρθρα 87 παρ. 1 και 88 παρ. 2 του Συντάγματος) και συνεπώς κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων ΦΕΠ των δικαστικών λειτουργών πρέπει να αφαιρείται από το ποσό των καθαρών αποδοχών τους ποσό ίσο με το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων (μεικτών) αποδοχών τους που συναρτώνται με την ιδιότητά τους ως δικαστικών λειτουργών. 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. «.....»/27.12.2016 αίτησής της και στην επανεκκαθάριση της δήλωσής της ΦΕΠ οικονομικού έτους 2013 μετ' αφαίρεση από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕΠ δικαστικών αποδοχών της του έτους 2012 (δηλωθέν στον κωδικό 302 της δήλωσής ποσό), ποσού ίσου με το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, με τον όρο ακαθάριστες αποδοχές των δικαστικών λειτουργών νοούνται οι μεικτές αποδοχές τους που συναρτώνται αποκλειστικά και μόνο με την άσκηση του δικαστικού λειτουργήματος, δηλαδή των δικαστικών τους καθηκόντων. Στην προκειμένη περίπτωση, από το ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2013 με αριθμό δήλωσης ΦΕΠ «.....»/27.6.2013 και αριθμό ειδοποίησης «.....»/30.9.2013 προκύπτει ότι κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθμ. «.....»/27.6.2013 δήλωσης ΦΕΠ της προσφεύγουσας δεν αφαιρέθηκε από το σύνολο των δηλωθεισών στον κωδικό 302 της δήλωσης καθαρών αποδοχών της ποσού 50.823,60 € ποσό ίσο με το 25% των ακαθάριστων (μεικτών) αποδοχών της που συναρτώνται με την άσκηση των δικαστικών της καθηκόντων, δηλαδή ποσό ύψους $60.626,88 \text{ €} \times 25\% = 15.156,72 \text{ €}$, και συνεπώς πρέπει να γίνει νέα εκκαθάριση της ως άνω δήλωσής της για το οικονομικό έτος 2013 και να αφαιρεθεί από το ποσό των 50.823,60 € το ποσό των 15.156,72 €.

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 αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΠ για το οικονομικό έτος 2013, 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: **«Επιφύλασσομένης 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. «.....»/27.12.2016 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 τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΠ για το οικονομικό έτος 2013, 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 ή δήλωση με επιφύλαξη, 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1183/2015 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 3 της απόφασης), «...η προβλεπόμενη [...] βραχυπρόθεσμη (τριετής) παραγραφή για αξιώσεις κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως παρακρατηθέντων φόρων, ο χρόνος της οποίας είναι μικρότερος από το χρόνο παραγραφής (πενταετία) που προβλέπεται [...] για τις λοιπές χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου, έχει θεσπισθεί για λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος και, ειδικότερα, προς το σκοπό ταχείας εκκαθάρισεως όσων αξιώσεων πηγάζουν από την επιβολή φόρων, ήτοι από άσκηση δημόσιας εξουσίας του Κράτους (πρβλ. απόφ. ΕΔΔΑ της 28-5-2009 - υποθ. 48906/2006). Αυτή η ανάγκη αποσκοπεί στην προστασία της περιουσίας και της οικονομικής καταστάσεως του Δημοσίου αλλά, επιπλέον, συνάδει προς την κανονικότητα και την περιοδικότητα της καταβολής των φόρων, οι οποίες διαφοροποιούν τις σχετικές αξιώσεις από τις λοιπές, μη έχουσες τα ανωτέρω χαρακτηριστικά, χρηματικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου. Η ταχεία εκκαθάριση των εκκρεμοτήτων αναφορικά με τις αξιώσεις επιστροφής φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις των φορολογουμένων είναι αναγκαία προς αποφυγή ανατροπής, μετά την πάροδο μακρού χρονικού διαστήματος, των οικονομικών δεδομένων, κατά συνεκτίμηση των οποίων το Δημόσιο προβαίνει στο σχεδιασμό της οργανώσεως και του τρόπου λειτουργίας της δημοσίας διοικήσεως, προβλέπει τις σχετικές δαπάνες και καταρτίζει τον κρατικό προϋπολογισμό. Επομένως, ο στόχος του Κράτους να προγραμματίσει τα έσοδα και τις δαπάνες του, χωρίς να εμποδίζεται από σημαντικά ανεξόφλητα χρέη που θα επάγονταν δυσμενείς επιπτώσεις στην εκτέλεση του προϋπολογισμού, ενόψει και του μεγάλου αριθμού και ύψους των διαφορών που ανακύπτουν από την άσκηση φορολογικών προσφυγών, δικαιολογούν τη θέσπιση ευλόγων χρονικών περιορισμών για την άσκηση των εν λόγω προσφυγών (πρβλ. ΣτΕ 761/2014 επταμ.). Εν πάση περιπτώσει, η προβλεπόμενη τριετής παραγραφή δεν είναι τόσο βραχεία, ώστε, ενόψει της φύσεως της διαφοράς και κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, να παρακωλύει ουσιωδώς την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Ως εκ τούτου, **η διάταξη του άρθρου 91 παρ. 2 του ν.δ/τος 321/1969, με την οποία θεσπίζεται τριετής παραγραφή των αξιώσεων κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, δεν αντίκειται στην από το άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος αρχή της ισότητας**, στο συγκεκριμένο δε ζήτημα το Σύνταγμα δεν έχει στενότερη έννοια από την κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) και το κυρωθέν με ν. 2462/1997 (Α' 25) Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, απορριπτομένων ως αβασίμων των προβαλλομένων περί αντιθέσεως της ως άνω διατάξεως του ν.δ/τος 321/1969 στα άρθρα 4 παρ. 1 (περί ισότητας), 20 παρ. 1 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 25 παρ. 1 (περί αναλογικότητας) του Συντάγματος, 6 (περί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας), 13 (περί του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής για την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων) και 14 (περί ισότητας στη χρήση των ατομικών δικαιωμάτων) της ΕΣΔΑ και 2 παρ. 3 περ. α' και β' (περί πρόσφορης δικαστικής προσφυγής του ατόμου επί παραβιάσεως των δικαιωμάτων του), 14 (περί ισότητας των διαδίκων και δίκαιης δίκης) και 26 (περί ισονομίας) του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα (πρβλ. ΑΕΔ 1, 2/2012, 9/2009, απόφ. ΕΔΔΑ της 3.10.2013-υποθ.25816/2009, ΣτΕ 3429, 2613, 1292, 941/2013, 5124, 2998/2012).»

Επειδή, 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 αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ για το οικονομικό έτος 2013, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής, για την αξίωση επιστροφής τυχόν προκύπτοντος, μετά την επανεκκαθάριση της ως άνω υπ' αριθμ. «.....»/27.6.2013 δήλωσης ΦΕΦΠ της προσφεύγουσας **οικονομικού έτους 2013**, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ **ισχύει τριετής παραγραφή**, η οποία, δεδομένου ότι η ως άνω δήλωση ΦΕΦΠ υποβλήθηκε εμπρόθεσμα (και συγκεκριμένα δυνάμει του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. γ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013), αρχίζει από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, δηλαδή στην υπό κρίση περίπτωση από 28.6.2013 (επόμενη ημέρα της ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης ΦΕΦΠ). Συνεπώς, **κατά την 27^η.12.2016**, ημερομηνία κατά την οποία η προσφεύγουσα υπέβαλε την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 αίτησή της επανεκκαθάρισης της ως άνω δήλωσής της ΦΕΦΠ και επιστροφής του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ προς τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διακόπτοντας έτσι, κατά το άρθρο 93 περ. β' ν. 2362/1995, την προθεσμία παραγραφής που δεν είχε τυχόν ακόμα συμπληρωθεί, η όποια αξίωσή της για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ μετά την επανεκκαθάριση της ως άνω δήλωσής της ΦΕΦΠ **οικονομικού έτους 2013 είχε ήδη παραγραφεί**.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 δήλωσης-αίτησής της επανεκκαθάρισης της δήλωσής της ΦΕΦΠ του οικονομικού έτους 2013, την αφαίρεση, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από το δηλωθέν στον κωδικό 302 της δήλωσης ποσό, ποσού ίσου με το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού, δεδομένων των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος, και την επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει μεν, σ' ό,τι αφορά στην επανεκκαθάριση της δήλωσης και την αφαίρεση, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από το δηλωθέν στον κωδικό 302 της δήλωσης ποσό, ποσού ίσου με το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένων των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ήδη προαναφέρθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης, πλην όμως να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος κατά το μέρος που αφορά στην επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος, από την επανεκκαθάριση της δήλωσης, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ, γιατί, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης, κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 αίτησής της η σχετική αξίωσή της είχε ήδη παραγραφεί.

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 μέχρι 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. 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 31.12.2012: «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 ότι η ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 δήλωσή-αίτησή της ασκήθηκε εντός της 5ετίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να βεβαιώσει φόρο, η δε Φορολογική Διοίκηση με τη διευκρινιστική εγκύκλιο ΠΟΛ.1147/2016 έκανε δεκτές τις ανακλήσεις-τροποποιήσεις των δηλώσεων ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014-2015. Με τον ισχυρισμό αυτό η προσφεύγουσα υπονοεί, επικαλούμενη τα ως άνω κριθέντα με την υπ' αριθμ. 4075/2012 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι

η αξίωσή της για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ μετά την επανεκκαθάριση της ως άνω δήλωσής της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013 δεν έχει ακόμα παραγραφεί, γιατί η κατά τα ανωτέρω 3ετής παραγραφή της δεν έχει ακόμα καν αρχίσει, αφού μέχρι στιγμής δεν έχει γίνει αποδεκτή από τη Φορολογική Διοίκηση η ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 δήλωσή της περί μερικής ανάκλησης της εν λόγω δήλωσής της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, 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 αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ για το οικονομικό έτος 2013, 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 αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ

για το οικονομικό έτος 2013, 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 την κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (31.12.2012)** **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 αρχική 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 5 παρ. 1 του Ζ' Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012, ήταν ευθύς εξαρχής, δηλαδή ήδη κατά τη δημοσίευσή τους, αντίθετες με το Σύνταγμα **στο βαθμό που** με αυτές δεν προβλέφθηκε η εφαρμογή τους και για τις αποδοχές των δικαστικών λειτουργών που συναρτώνται με την άσκηση των δικαστικών τους καθηκόντων. Συνεπώς, η φορολόγηση (και) ποσοστού 25% επί των λαμβανόμενων ακαθαρίστων αποδοχών των δικαστικών λειτουργών που συναρτώνται με την άσκηση των δικαστικών τους καθηκόντων ήταν ευθύς εξαρχής, δηλαδή ήδη κατά την έναρξη ισχύος των εν λόγω διατάξεων, αντίθετη με το Σύνταγμα, ως εκ τούτου κάθε καταβολή φόρου που έγινε από δικαστικό λειτουργό κατά παράβαση των εν λόγω διατάξεων (του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ' Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής) 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 αποδοχές ληφθείσες εντός του 2012 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 της αρχικής δήλωσης ΦΕΦΠ (αφού πρόκειται για ευθύς εξαρχής αδικαιολόγητη (=αχρεώστητη) καταβολή), η τυχόν δε παρά ταύτα (μερική ή ολική) ανάκλησή της (μέσω της υποβολής ανακλητικής δήλωσης) να μην (μπορεί κατά νόμον να) μεταβάλει το χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής από την ημερομηνία τυχόν αποδοχής της ανακλητικής δήλωσης. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ειδικότερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αξίωσή της για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος, μετά την επανεκκαθάριση της ως άνω δήλωσής της ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ δεν είχε παραγραφεί κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/27.12.2016 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 05.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ «.....», και συγκεκριμένα ως προς τη μη φορολόγηση ποσοστού 25% επί των ληφθεισών κατά τη χρονική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 ακαθαρίστων αποδοχών της που συναρτώνται με την άσκηση των δικαστικών της καθηκόντων.

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.