



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/11/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης **4740**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

Φαξ : 2131604567

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 11.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α'Περιστερίου, κατοίκου, κατά α) της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'Περιστερίου, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. /22-6-2018 αίτησή της («δήλωση») περί τροποποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 της με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) /29.5.2014 και αριθμό ειδοποίησης /29.5.2014, και επανυπολογισμού της οφειλόμενης από αυτήν ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ) για το εν λόγω οικονομικό έτος μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της εν λόγω ΕισφΑλληλ και επιστροφής των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ, β) της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου

οικονομικού έτους 2014 με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/29.5.14 και αριθμό ειδοποίησης/29.5.2014, γ) Της υπ' αριθμ. πρωτ/22-6-2018 αίτησης («δήλωσης») της προσφεύγουσας περί τροποποίησης της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 για την με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)/29.5.2014 και αριθμό ειδοποίησης/29.5.2014, για τον επαναυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το εν λόγω οικονομικό έτος μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της εν λόγω ΕισφΑλληλ και επιστροφής των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ,.

5. Την υπ' αριθμ. 52/12.4.2017 ημερήσια διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Ορισμός νομικής συνδρομής, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 11 της με αρ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Α') με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»».

6. Την υπ' αριθμ. πρωτ. 1/20.7.2018 απάντηση του Τμήματος Β3 Νομικής Υποστήριξης της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Απάντηση σε ερώτημα σχετικά με την παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου για την επιστροφή της κατ' άρθρο 29 του ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης».

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 11-10-2018 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:

1) Με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/29-5-14 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2013 -31.12.2013, μεταξύ άλλων στον κωδικό 301 της δήλωσης σύνολο καθαρών ποσών από μισθούς κ.λπ. ύψους 12221,11 € (ήτοι, σύμφωνα με το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της από 22.2.2018 βεβαίωσης του Τμήματος Ι της ΣΤ4 Δ/νσης Οικον/κης Διοίκησης της ΣΤ' Γενικής Διεύθυνσης του Υπουργείου Εξωτερικών, 12221,11 € που αφορούσαν σε τακτική μισθοδοσία + **34.155,40 €** που αφορούσαν σε επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής) και στον κωδικό 659 εισοδήματα του 2013 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κτλ. ύψους **34.155,40 €** (που αφορούσαν, επίσης σύμφωνα με το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της από 29.2.2012 βεβαίωσης του Τμήματος ΙΙ της ΣΤ4 Δ/νσης Οικον/κης Διοίκησης της ΣΤ' Γενικής Διεύθυνσης του Υπουργείου Εξωτερικών, σε επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής).

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-2018 αίτησή της («δήλωση») η προσφεύγουσα ζήτησε την τροποποίηση της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους

2014 με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/29.5.14 και αριθμό ειδοποίησης/29.5.2014, και τον επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ) για το εν λόγω οικονομικό έτος μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της εν λόγω ΕισφΑλληλ και την επιστροφή των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ, πλην όμως η δήλωση-αίτησή της αυτή δεν είχε γίνει αποδεκτή από τον Προϊστάμενο της Α' Δ.Ο.Υ. Περιστερίου μέχρι την 22.9.2018, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσης-αίτησης.

2) Με την υπ' αριθμ. καταχώρησης/29.5.2014 δήλωση ΦΕΦΠ η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2013-31.12.2013, στον κωδικό 301 της δήλωσης σύνολο καθαρών ποσών από μισθούς κ.λπ. ύψους 12221,11 € και στον κωδικό 659 εισοδήματα του 2013 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κτλ. ύψους **34155,40 €** (που αφορούσαν, σύμφωνα με το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της από 28.2.2013 βεβαίωσης του Τμήματος ΙΙ της ΣΤ4 Δ/νσης Οικον/κης Διοίκησης της ΣΤ' Γενικής Διεύθυνσης του Υπουργείου Εξωτερικών, σε επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής).

.Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά:

α) την ακύρωση της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ.ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ επί της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18 τροποποίησης της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/29.5.14 και αριθμό ειδοποίησης/29.5.2014, και επανυπολογισμού της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το εν λόγω οικονομικό έτος και επιστροφής των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ,

β) την αποδοχή της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18 αιτήσεώς της («δηλώσης») και

γ) την έντοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ που τυχόν θα προκύψουν από τον επανυπολογισμό κατά τα ανωτέρω της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για τα ως άνω οικονομικά έτη,

επικαλούμενη τα κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 4203/2015 απόφαση του Β' Τμήματος του ίδιου δικαστηρίου.

Ως προς τα αιτήματα για ακύρωση της τεκμαιρόμενης («σιωπηρής»), ως εκ της απράκτου παρόδου του 90ημέρου, απόρριψης της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./22-06-18, αίτησης, τον επανυπολογισμό, βάσει της αίτησης αυτής, της οφειλόμενης ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 και την έντοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ που τυχόν θα προκύψουν από την επανυπολογισμό κατά τα ανωτέρω της οφειλόμενης ΕισφΑλληλ για το ως άνω οικονομικό έτος 2014

Επειδή, κατ' ορθή ερμηνεία του βασικού αιτήματος της προσφεύγουσας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται η ακύρωση της τεκμαιρόμενης («σιωπηρής»), ως εκ της απράκτου

παρόδου του 90ημέρου, απόρριψης α) της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./22-06-18 αίτησής της προς αα) επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της εν λόγω ΕισφΑλληλ και β) επιστροφή των σχετικών τυχόν προκυπτόντων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ, και γ) επιστροφή των σχετικών τυχόν προκυπτόντων ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ, αφού, αν και η προσφεύγουσα με τις περιεχόμενες στα ίδια ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./22-06-18 έγγραφό της δηλώσεις δηλώνει, επί της ουσίας, ότι ανακαλεί μερικώς την υπ' αριθμ. καταχώρησης/29-05-14 δήλωσή της ΦΕφπ οικονομικού έτους 2014, , εντούτοις από την ανάγνωση και την ερμηνεία της εν λόγω ανακλητικής δήλωσης της προκύπτει ότι τελικά επί της ουσίας δεν προβαίνει σε ανάκληση της ως άνω δηλ δήλωσης της ΦΕφπ, δεδομένου ότι δεν ανακαλεί κάποιο ήδη δηλωθέν σε συγκεκριμένο κωδικό των εν λόγω δηλώσεων της ΦΕφπ ποσό ούτε προσθέτει μη δηλωθέν ποσό, είτε αυξάνοντας ήδη δηλωθέν σε συγκεκριμένο κωδικό των εν λόγω δηλώσεων της ΦΕφπ ποσό είτε συμπληρώνοντας (δηλώνοντας) το πρώτον σε κενό κωδικό των εν λόγω δηλώσεων της ΦΕφπ ποσό. Επομένως, στην πραγματικότητα δεν τίθεται ζήτημα ανάκλησης (μερικής) των ως άνω δηλώσεων ΦΕφπ της προσφεύγουσας, αλλά μόνο αιτήματός της επανυπολογισμού της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 και επιστροφής των σχετικών τυχόν προκυπτόντων ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ.

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./22-06-18 αίτησης της προσφεύγουσας: *«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 των/22-06-18 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 των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./22-06-18 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./22-06-18 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./22-06-18 αίτησης της προσφεύγουσας), σε περίπτωση υποβολής από φορολογούμενο έγγραφης αίτησης επιστροφής ποσού φόρου (στην έννοια του οποίου συμπεριλαμβάνεται και η ΕισφΑλληλ) 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./22-06-18 αίτησης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων, από τον επανυπολογισμό της οφειλόμενης ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ συμπληρωνόταν την 22-9-2018 και επομένως η προσφεύγουσα έπρεπε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή κατά των τεκμαιρόμενων απορρίψεων των εν λόγω αιτήσεων της μέχρι την 22-10-18. Ενόψει των ανωτέρω,

στις 10-10-2018 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 ως άνω υπ' αριθμ./22-06-18 αίτησης της προσφεύγουσας, και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της παραδεκτώς ασκήθηκε κατά των τεκμαιρόμενων, ως εκ της απράκτου παρόδου του 90ημέρου, απορρίψεών τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1, 2 εδ. α' και 3 ν. 3986/2011, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013, και για τη δήλωση ΦΕΠ οικονομικού έτους 2014, αντίστοιχα: «1. *Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015.* 2. *Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο **συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα**, πραγματικό ή τεκμαρτό, **φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο** του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. [...].* 3. *Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:...*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: «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 31.12.2013: «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 την 31.12.2013: «**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 τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 εδ. α' και 4 περ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: «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. [...].** 4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο: α) [...]. β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου [...], όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν. 2685/1999 (ΦΕΚ 35 Α') και του Π.Δ. 200/1993 (ΦΕΚ 75 Α') [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 1 και 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: «1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. [...]. 3. Ειδικά, για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών [...] 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 155 παρ. 1 και 4-6 ν. 3566/2007, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: «1. Ως αποδοχές των υπαλλήλων του Υπουργείου Εξωτερικών νοούνται ο βασικός μισθός και όλα τα, κατά τις κείμενες διατάξεις, χορηγούμενα επιδόματα και προσαυξήσεις. 2. [...]. 4. Προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, παρέχεται σε ευρώ ή συνάλλαγμα, πέραν των αποδοχών που αναφέρονται στην παράγραφο 1, και επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή, αναλόγως του κλάδου και του βαθμού. Το επίδομα αυτό προσαυξάνεται αναλόγως των ποσοστών, που ορίζονται εκάστοτε με την προβλεπόμενη στην παράγραφο 5 κοινή υπουργική απόφαση, για τα οικογενειακά βάρη και τη στέγαση. Τα ανωτέρω ποσά που καταβάλλονται απαλλάσσονται από κάθε υπέρ του Δημοσίου και υπέρ του Μετοχικού Ταμείου Πολιτικών Υπαλλήλων (ΜΤΠΥ) ή τρίτων κράτηση ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση. Η απαλλαγή από την εισφορά υπέρ του ΜΤΠΥ ισχύει και για την εξόφληση των χρηματικών ενταλμάτων που αφορούν στις δαπάνες μετακίνησης του άρθρου 157 του παρόντος, καθώς και στην οριζόμενη στο άρθρο 160 του παρόντος ημερήσια αποζημίωση για τις μετακινήσεις για την εκτέλεση υπηρεσίας ή τις ειδικές αποστολές στο εξωτερικό. 5. Το ανωτέρω επίδομα καθορίζεται, για τους με πρεσβευτικό βαθμό υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, με κοινή απόφαση των Υπουργών Εξωτερικών και Οικονομίας και Οικονομικών, λαμβανομένων υπόψη των πινάκων των Ηνωμένων Εθνών και της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το κόστος ζωής στις πρωτεύουσες όλου του κόσμου. Για τους λοιπούς υπαλλήλους, καθορίζεται, με όμοια απόφαση, σε ποσοστό επί αυτού το οποίο έχει καθορισθεί για τους υπαλλήλους με πρεσβευτικό βαθμό. Η ως άνω υπουργική απόφαση επιτρέπεται να έχει αναδρομική ισχύ. 6. Το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή αναπροσαρμόζεται, σε περίπτωση ουσιώδους μεταβολής είτε της ισοτιμίας του συναλλάγματος προς το τοπικό νόμισμα ή το ευρώ είτε της αγοραστικής αξίας τούτων, με βάση επίσημα στοιχεία. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εξωτερικών και Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδεται μετά από γνώμη επιτροπής, [...], καθορίζεται το ποσοστό της αναφερόμενης στο προηγούμενο εδάφιο αναπροσαρμογής του επιδόματος. Με όμοια απόφαση μπορεί να καθορίζεται μέχρι στο διπλάσιο το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή των υπαλλήλων του Υπουργείου Εξωτερικών που υπηρετούν σε αρχές που βρίσκονται σε εμπόλεμες ζώνες. [...]. Η επιτροπή συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Εξωτερικών και συνέρχεται, υποχρεωτικώς κάθε χρόνο για την εξέταση υποβαλλόμενων από τις πρεσβείες αιτήσεων αναπροσαρμογής του επιδόματος για τη χώρα αρμοδιότητας τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2685/1999, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: «1. Στις διατάξεις του παρόντος νόμου υπάγονται οι μετακινούμενοι εκτός έδρας, με οποιαδήποτε ιδιότητα, με εντολή του Δημοσίου [...], στο εσωτερικό ή το εξωτερικό, για εκτέλεση υπηρεσίας, με ειδική αποστολή [...], καθώς και οι τοποθετούμενοι, μετατιθέμενοι και αποσπώμενοι.

2. Οι αναγνωριζόμενες σε βάρος του Δημοσίου δαπάνες μετακίνησης είναι: α. Το αντίτιμο των εισιτηρίων των συγκοινωνιακών μέσων, η έκδοση κάρτας απεριορίστων διαδρομών, καθώς και η δαπάνη χρήσης ιδιόκτητου μεταφορικού μέσου ή μισθωμένου οχήματος, στις περιπτώσεις που επιτρέπεται η χρησιμοποίησή του. β. Τα έξοδα διανυκτέρευσης. γ. Η Ημερήσια αποζημίωση. δ. Τα έξοδα μετάθεσης, τοποθέτησης και απόσπασης. ε. Τα έξοδα μετακίνησης όσων αποχωρούν από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης, για τη μετάβασή τους στον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 ν. 2685/1999, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: «1. Στα αναφερόμενα στο άρθρο 4 του παρόντος νόμου πρόσωπα, που μεταβαίνουν με εντολή του Δημοσίου [...] για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή [...] στο εξωτερικό, μέχρι τριάντα (30) ημέρες, καταβάλλονται έξοδα μετακίνησης, ημερήσια αποζημίωση και έξοδα διανυκτέρευσης. 2. Για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα (30) ημερών καταβάλλεται στους ανωτέρω επίδομα αλλοδαπής, σε ποσοστό επί του επιδόματος αλλοδαπής του Έλληνα πρέσβη της χώρας όπου υπηρετούν, που καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών, για τους πολιτικούς υπαλλήλους [...]. Το ανωτέρω επίδομα αλλοδαπής καταβάλλεται με τις ίδιες προϋποθέσεις που χορηγείται στους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών. 3. Τα έξοδα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού καταβάλλονται και στο πολιτικό και στρατιωτικό προσωπικό που έχει τοποθετηθεί στο εξωτερικό ή έχει μεταβεί για εκπαίδευση ή εκτέλεση υπηρεσίας, για χρονικό διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών και μετακινείται με ειδική αποστολή ή για εκτέλεση υπηρεσίας [...] από τη μόνιμη έδρα στην ίδια ή άλλη χώρα του εξωτερικού. [...]. 4. Οι μετακινούμενοι από το εσωτερικό στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι μετακινούμενοι εντός της ίδιας ή άλλης χώρας του εξωτερικού, μπορούν να χρησιμοποιούν το ιδιωτικής χρήσης επιβατικό αυτοκίνητο, δικό τους ή συζύγου και τους καταβάλλεται η χιλιομετρική αποζημίωση, σύμφωνα προς τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του παρόντος νόμου. Η αποζημίωση αυτή δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει συνολικά το αντίτιμο του αεροπορικού εισιτηρίου και, σε περίπτωση που η διαδρομή αυτή δεν καλύπτεται από αεροπορική σύνδεση, τη δαπάνη του αντίστοιχου συγκοινωνιακού μέσου. Ως ημέρες ταξιδίου δικαιολογούνται μόνο οι απαιτούμενες για τη μετακίνηση με αεροπορικό μέσο. Όταν η μετακίνηση γίνεται με άλλο μέσο εκτός αεροπορικού ή με ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητο, καταβάλλεται το αντίτιμο του εισιτηρίου του μεταφορικού μέσου του οποίου έγινε χρήση και ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί του εισιτηρίου για μικροδαπάνες ταξιδίου. 5. [...]. 7. Το ανωτέρω επίδομα αλλοδαπής περικόπτεται κατά το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής που τυχόν καταβάλλεται από οποιονδήποτε άλλον φορέα ή πηγή κατά την εκτέλεση υπηρεσίας στην αλλοδαπή.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ./2015 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης): «...η κατά την [...] διάταξη του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβλήθηκε [...] ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσεως στο άνω ορισμένου ορίου ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, των φυσικών προσώπων, που προκύπτει κατά τις διαχειριστικές χρήσεις των ετών 2010 έως και 2014, **το δε ύψος της υπολογίζεται επί ολοκλήρου του ποσού του εν λόγω εισοδήματος, ανεξαρτήτως εάν είναι ή όχι φορολογητέο κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας του**

εισοδήματος (ΣΤΕ 2563-6/2015 Ολομ.). Η διάταξη, όμως, αυτή αναφέρεται αποκλειστικώς σε «εισόδημα» κατά την έννοια του κυρωθέντος με το ν. 2238/1994 (Α' 151) Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και δεν καταλαμβάνει, ως εκ τούτου, το επίδομα, αποζημιωτικού [...] χαρακτήρα, επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή, εν όψει, άλλωστε, και της ρητής [...] απαλλαγής του από οποιαδήποτε υπέρ του Δημοσίου εισφορά [...]. Επομένως, το ως άνω επίδομα δεν συνιστά εισόδημα, επί του οποίου είναι νόμιμη η επιβολή της κατ' άρθρο 29 του ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά τη διάρκεια του έτους 2013 έλαβε ποσά που συνίστανται σε επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής και στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./22.6.2018 αίτησης της για α) επανυπολογισμό, βάσει της αίτησης αυτής, της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, β) αφαίρεσης, κατά τον επανυπολογισμό αυτό, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, και από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, δεδομένων των κριθέντων με τις υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 4203/2015 απόφαση του Β' Τμήματος του ίδιου δικαστηρίου, και γ) επιστροφής των σχετικών προκυπτόντων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ, ζητώντας την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της αιτήσεώς της. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, κατά τα δύο πρώτα του ως άνω (υπό (α) και (β)) σκέλη, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 4203/2015 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης) το υπό κρίση επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου δε συνιστά εισόδημα, από την κρίση δε αυτή συνάγεται ότι το εν λόγω επίδομα κείται εκτός του πεδίου της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (δεδομένου ότι αυτή επιβάλλεται επί «εισοδημάτων»), επομένως εκτός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 29 ν. 3986/2011, και συνεπώς κατά τον υπολογισμό της ΕισφΑλληλ των υπηρετούντων στην αλλοδαπή δημοσίων υπαλλήλων πρέπει να αφαιρείται από τη βάση επιβολής της το ποσό που αντιστοιχεί στο επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή του άρθρου 155 ν. 3566/2007, κατ' ακολουθίαν δε, πρέπει να γίνει επανυπολογισμός της οφειλόμενης από την προσφεύγουσα ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της εν λόγω ΕισφΑλληλ, της οφειλόμενης από την προσφεύγουσα ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της εν λόγω ΕισφΑλληλ και της οφειλόμενης από την προσφεύγουσα ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της εν λόγω ΕισφΑλληλ. Για τους λόγους αυτούς, ο ως άνω λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το μέρος του εκείνο που αφορά στην ακύρωση της τεκμαιρόμενης

απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18 αίτησης της προσφεύγουσας και στον επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για τό ως άνω οικονομικό έτος 2014 μετ' αφαίρεση από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ εκάστου των εν λόγω οικονομικών ετών ποσού ύψους 34155,40 € για το οικονομικό έτος 2014 ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το έτος 2013, ποσού ύψους 34155,40 € για το οικονομικό έτος 2014, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το έτος 2013, και ποσού ύψους 34155,40 € για το οικονομικό έτος 2014, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το έτος 2013, 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 τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής: **«1. Οποιαδήποτε απαίτηση κατά του Δημοσίου παραγράφεται μετά πενταετία, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής αυτής. 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής.»** Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 91 εδ. α' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: **«Επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη αυτής.»** Τέλος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 93 περ. β' ν. 2362/1995, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: **«Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) [...]. β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 43 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18 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, 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 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, εξάλλου, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «4. Στο άρθρο 61 παρ.4 του ν.2238/1994 (Α' 151), ο οποίος ίσχυε για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013, ορίζονται τα εξής: [...]. Εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 1 ότι [...] και στην παρ.7 [...]. Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 το ν.2362/1995 [...]. 5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (3458/2001 επταμ., 4075/2012, 425/2017 επταμ., 845-7/2017, 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστερώς μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι

διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης. 6. Οδηγίες για την υποβολή εκπρόθεσμων ανακλητικών (τροποποιητικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την ΠΟΛ.1174/2014 εγκύκλιό μας. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι, ενόψει του άρθρου 72 παρ.25 του ν.4172/2013 (Α' 167), οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος δεν εφαρμόζονται από την έναρξη της ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1-1-2014) και ότι οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παρελθόντων ετών (οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα) υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. 7. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ.14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των άρθρων 62 παρ.1 και 61 παρ.4 του ν.2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική. 8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός το οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης άρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής (παρ. 7 άρθρου 84 ν. 2238/1994). 9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ.1147/2016, ΠΟΛ.1161/2016, ΠΟΛ.1190/2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5-4-2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30-12-2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. 1/20.7.2018 απάντηση του Τμήματος Β3 Νομικής Υποστήριξης της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων της Υπηρεσίας μας: «...ως προς την παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου για την επιστροφή του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (3458/2001 επταμ., 4075/2012, 425/2017 επταμ., 845-7/2017, 1751/2017 επταμ., 1440/2018 επταμ.) και τη σχετική εγκ. ΠΟΛ. 1172/2017, με την οποία υιοθετήθηκε η ανωτέρω νομολογία από τη Διοίκηση, η αξίωση του

φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. 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 ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του (σχετ. και άρθρο 90 παρ. 2 ν. 2362/1995). Συνεπώς, η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ΚΦΕ. [...]. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει, καταρχήν, ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν. 3986/2011, ως φόρος επιβαλλόμενος με κριτήριο τα δηλούμενα εισοδήματα των φυσικών προσώπων, επιβάλλεται με βάση τη διαδικασία που ορίζεται για την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Τούτο δε δεν αναιρείται από το γεγονός ότι, ως προς τη νομική της φύση, δεν ταυτίζεται με τον φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι είναι διάφορο το ζήτημα της διαδικασίας επιβολής της, η οποία από τον νομοθέτη επιλέχθηκε να είναι αυτή που ορίζεται για την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα, αναφορικά με τη διαδικασία βεβαίωσης, εκκαθάρισης και καταβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης των διαχειριστικών χρήσεων 2010-2013 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του προΐσχυσαντος ν. 2238/1994 για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, ενόψει της ευθείας παραπομπής στις διατάξεις του, βάσει του άρθρου 29 παρ. 4 ν. 3986/2011. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης συμβεβαιώνεται με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, βάσει της υποβαλλόμενης από τον φορολογούμενο δήλωσης φόρου εισοδήματος, αποτελώντας αναγκαίο στοιχείο και περιεχόμενο αυτής. Ως εκ τούτου, **τίτλο καταβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης -όπως, άλλωστε, και του φόρου εισοδήματος- συνιστά η δήλωση φόρου εισοδήματος**, με συνέπεια να **βρίσκουν εφαρμογή και στην περίπτωση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης όσα παγίως έχουν γίνει δεκτά** και αναφέρονται ανωτέρω **για την παραγραφή της αξίωσης του φορολογούμενου προς επιστροφή του φόρου εισοδήματος**. [...]. Ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό για την επιστροφή του φόρου εισοδήματος, **για την ταυτότητα του νομικού λόγου** θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η αξίωση του φορολογούμενου για την επιστροφή της κατ' άρθρο 29 ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης των διαχειριστικών χρήσεων 2010-2013, την οποία έχει καταβάλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση (άλλως τροποποίηση) της δήλωσής του. Η ανάκληση αυτή (άλλως τροποποίηση) μπορεί να γίνει οποτεδήποτε εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου (άρθρο 84 ν. 2238/1994), εκτός εάν οριστικοποιηθεί

στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης (άλλως τροποποίησης), είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως (άλλως τροποποίησης), καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 90 παρ. 2 ν. 2362/1995 τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής της.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας : «*Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας : «**Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση**, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής των ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./3.11.2017,/3.11.2017 και/3.11.2017 δηλώσεων-αιτήσεων της προσφεύγουσας: «*Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε [...] μέχρι την παραγραφή το/11/2018/11/2018/11/2018 δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. [...]. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.*»

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-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, 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, ενόψει των ως άνω διευκρινισθέντων με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ και ειδικότερα όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις α) του άρθρου 84 παρ. 7 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της εκάστοτε αξίωσης της προσφεύγουσας προς επιστροφή των αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ για τα οικονομικά έτη 2012-2014, δηλαδή κατά το χρόνο της εκάστοτε καταβολής) και β) του άρθρου 19 παρ. 3 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013), για τις αξιώσεις επιστροφής τυχόν προκυπτόντων, μετά τον επανυπολογισμό της οφειλόμενης από την προσφεύγουσα ΕισφΑλληλ για τό οικονομικό έτος 2014, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ **ισχύει τριετής παραγραφή,** η οποία, δεδομένου ότι α) **η ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18, ανακλητική δήλωση** της προσφεύγουσας **υποβλήθηκε εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής** του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της υπ' αριθμ. καταχώρησης/29-05-2014 δήλωσής της ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014, αντίστοιχα, και β) κατά τα προεκτεθέντα σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας η εν λόγω υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18 ανακλητική δήλωση της γίνεται δεκτή με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, ακυρουμένης της τεκμαιρόμενης («σιωπηρής»), ως εκ της απράκτου παρόδου 90ημέρου από την υποβολή της, απόρριψής τους από τον Προϊστάμενο της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, αρχίζει από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας,. Συνεπώς, οι όποιες αξιώσεις της προσφεύγουσας για επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ μετά τον επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 **δεν έχουν παραγραφεί.**

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των τεκμαιρόμενων απορρίψεων της υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18 ανακλητικής δήλωσης της α) επανυπολογισμού, βάσει της αίτησης αυτής, της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, β) αφαίρεσης, κατά τον επανυπολογισμό αυτό, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, και από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους

34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, δεδομένων των κριθέντων με τις υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 4203/2015 απόφαση του Β' Τμήματος του ίδιου δικαστηρίου, και γ) επιστροφής των σχετικών προκυπτόντων, από τον εν λόγω επανυπολογισμό, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ, τον επανυπολογισμό, κατά τις ως άνω αιτήσεις της, της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 και την έντοκη επιστροφή των σχετικών προκυπτόντων, από τον εν λόγω επανυπολογισμό, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, σ' ό,τι αφορά στον επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 και την αφαίρεση, κατά τον επανυπολογισμό αυτό, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013 και από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένων των κριθέντων με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 4203/2015 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως ήδη προαναφέρθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, **κατ' ακολουθίαν δε**, και κατ' **αποδοχή** ως νόμω βάσιμου του ειδικότερου σχετικού ισχυρισμού της, πρέπει να της επιστραφούν τα τυχόν προκύπτοντα, από τον επανυπολογισμό, κατά τα ανωτέρω, της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντα-καταβληθέντα ποσά ΕισφΑλληλ, γιατί, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, οι σχετικές αξιώσεις της **δεν έχουν παραγραφεί**.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 73 ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας): «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της υπ' αριθμ. πρωτ./22-6-18 ανακλητικής δήλωσης της προσφεύγουσας: «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α. Φόρο Εισοδήματος. β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). γ. [...]. ε. Φόρους, τέλη, **εισφορές** ή χρηματικές κυρώσεις **που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα** και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'. στ. [...].», στο δε **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ** του ν. 4174/2013 **αναφέρεται ρητά και η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων** (άρθρο 29 του ν. 3986/2011).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων, από τον επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 μετ'

αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013 από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013 από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 και ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, αντίστοιχα, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...] 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων, από τον επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για τα οικονομικά έτη 2014 μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013 από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, , ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ: «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, περαιτέρω, να της επιστραφούν εντόκως τα ποσά ΕισφΑλληλ που τυχόν θα προκύψουν, από την επανυπολογισμό, κατά τα ανωτέρω, της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, ενόψει των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 ν. 4174/2013 και των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων, από τον επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το

επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2012, ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 και ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, αντίστοιχα, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ), να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι οι αξιώσεις της προς επιστροφή των σχετικών προκυπτόντων, από τον εν λόγω επανυπολογισμό, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος-καταβληθέντος ποσού ΕισφΑλληλ για τό οικονομικό έτος 2014 δεν έχουν, κατά τα προεκτεθέντα, παραγραφεί, **κατ' ακολουθίαν δε**, και κατ' **αποδοχή** ως νόμω βάσιμου του ειδικότερου σχετικού ισχυρισμού της, πρέπει να της επιστραφούν τα σχετικά ποσά ΕισφΑλληλ, που κατά τα προεκτεθέντα κατέβαλε αχρεωστήτως κατόπιν της υποβολής της υπ' αριθμ. καταχώρησης/22-6-18 δήλωσής της ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2014, νομιμοτόκως, με το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που θα ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησής της για την επιστροφή των εν λόγω ποσών ΕισφΑλληλ, προσαυξημένο (το επιτόκιο) κατά 5,75% και υπολογισμένο σε ετήσια βάση, σύμφωνα με τα οριζόμενα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή των τυχόν προκυπτόντων, από τον επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014 μετ' αφαίρεση ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, από τη βάση επιβολής της ΕισφΑλληλ για το οικονομικό έτος 2014, ποσού ύψους 34155,40 €, , αντίστοιχα, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντων-καταβληθέντων ποσών ΕισφΑλληλ).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 11.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α'Περιστερίου, κατοίκου, και συγκεκριμένα ως προς τη μη υπαγωγή σε ΕισφΑλληλ ποσού ύψους 34155,40 €, ίσου με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξε κατά το 2013, **και την ακύρωση** της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ. /22-6-18 αιτήσεώς της από τον Προϊστάμενο της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ και

ο ρ ί ζ ο υ μ ε

όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προβεί σε επανυπολογισμό της οφειλόμενης από αυτήν ΕισφΑλληλ για τό οικονομικό έτος 2014 και στην έντοκη επιστροφή των ποσών ΕισφΑλληλ

που τυχόν θα προκύψουν, από τον εν λόγω επανυπολογισμό, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, επί τη βάσει των ανωτέρω κριθέντων με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

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 Α3
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.